

NEOTEPA

U L T I M E N O V I T À

PERIODICO UFFICIALE DELL'A.N.T.I. – ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

Direttore Responsabile

Avv. CLAUDIO BERLIRI

Comitato di Direzione

Avv. EDOARDO FERRAGINA
Prof. FRANCESCO MOSCHETTI
Prof. PIERGIORGIO VALENTE

Comitato di Redazione

Prof. Avv. IVO CARACCIOLI
Prof. ANDREA CARINCI
Prof. Avv. VALERIO FICARI
Dott. ROBERTO LUNELLI
Prof. STELIO MANGIAMELI
Prof. Avv. GIANNI MARONGIU
Avv. ALESSANDRO PALASCIANO
Prof. Avv. FRANCO PAPARELLA
Prof. Avv. GAETANO RAGUCCI
Prof. Avv. SALVATORE SAMMARTINO
Prof. Avv. FRANCESCO TESAURO
Prof. Avv. MARCO VERSIGLIONI

Redazione

Piazza del Liberty, 8 - 20121 Milano
e-mail: seggenerale@associazionetributaristi.it
sito internet: www.associazionetributaristi.it

Anno XI • n. 2/2018

Periodico Quadrimestrale
Registrato presso il Tribunale di Milano
il 24/4/2008 con il n. 266

Poste Italiane S.p.A.

Spedizione in abbonamento postale
D.L. 353/2003 (Conv. in L. 27/02/2004 n. 46)
Art. 1, Comma 2 - DCB Roma

Service Provider:

Register.it - Viale Giovine Italia, 17 - Firenze
sito internet: www.associazionetributaristi.it
Autorizz. Ministero delle Telecomunicazioni
n. 243 del 28/01/1997

Impaginazione e Stampa

Mengarelli Grafica Multiservice
Via Cicerone, 28 - 00193 Roma

IL DIRITTO A UNA BUONA AMMINISTRAZIONE E L'ART. 41 DELLA CARTA EUROPEA DEI DIRITTI FONDAMENTALI

DOTTRINA

•

DOCUMENTI E
LEGISLAZIONE

•

GIURISPRUDENZA

•

CONVEGNI ED
ATTIVITÀ ANTI

ANTI
ASSOCIAZIONE NAZIONALE TRIBUTARISTI ITALIANI

CFE tax advisers
europe

ANTI - CONSIGLIO NAZIONALE

PRESIDENTE EMERITO

Prof. Dott. Mario BOIDI, *Torino*
Prof. Avv. Gianni MARONGIU, *Genova*

PRESIDENTE

Prof. Avv. Gaetano RIGUCCI, *Milano*

VICE PRESIDENTI

Dott. Riccardo ALBO, *Ancona*
Avv. Pasquale IMPROTA, *Napoli*
Dott. Ernesto RAMOJNO, *Torino*

SEGRETARIO GENERALE E TESORIERE NAZIONALE

Dott. Pietro MASTRAPASQUA, *Roma*

CONSIGLIERI NAZIONALI

Avv. Andrea BODRITO	Presidente Sezione Liguria
Prof. Dott. Giovanni COSSU	Presidente Sezione Campania
Prof. Dott. Enrico FAZZINI	Presidente Sezione Toscana
Prof. Avv. Gianfranco GAFFURI	Presidente Sezione Lombardia
Avv. Italo DOGLIO	Presidente Sezione Sardegna
Prof. Salvatore SAMMARTINO	Presidente Sezione Sicilia Occidentale
Dott. Michele IORI	Presidente Sezione Trentino Alto Adige
Dott. Roberto LUNELLI	Presidente Sezione Friuli Venezia Giulia
Avv. Mario MARTELLI	Presidente Sezione Emilia Romagna
Prof. Avv. Salvatore MUSCARÀ	Presidente Sezione Sicilia Orientale
Avv. Alessandro PALASCIANO	Presidente Sezione Calabria
Prof. Avv. Maria Cristina PIERRO	Presidente Sezione Provinciale Como
Dott.ssa Tiziana PREVERIN	Presidente Sezione Veneto
Dott. Ernesto RAMOJNO	Presidente Sezione Piemonte-Valle D'Aosta
Prof. Avv. Pietro SELICATO	Presidente Sezione Lazio
Prof. Avv. Marco VERSIGLIONI	Presidente Sezione Umbria
Dott. Massimiliano TASINI	Presidente Sezione Marche-Abruzzo



FONDATA NEL 1949

Sede Legale: Viale delle Milizie, 14 • 00192 Roma
Segreteria Nazionale: Viale delle Milizie, 14 • 00192 Roma • Tel. 06.3215084 • Fax 06.32507485
Sito Internet: www.associazionetributaristi.it • E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it

Sommario

IL DIRITTO A UNA BUONA AMMINISTRAZIONE E L'ART. 41 DELLA CARTA EUROPEA DEI DIRITTI FONDAMENTALI

Perché questa scelta e perché questo tema – Claudio Berliri 3

DOTTRINA

- *La portata rispetto all'ordinamento tributario italiano dei "diritti fondamentali di cui all'art. 41 della Carta U.E.*
di Roberto Schiavolin 7
- *La "buona amministrazione" e la collaborazione e partecipazione "informata" del contribuente ai procedimenti tributari*
di Maria Pierro 12
- *Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti nel procedimento tributario*
di Maurizio Logozzo 19
- *Il diritto a una buona amministrazione e contraddittorio: lacune, deviazioni e barriere all'accesso nel diritto tributario italiano*
di Gaetano Ragucci 26
- *Il diritto alla buona amministrazione nell'ambito delle indagini tributarie nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo*
di Antonio Viotto 33
- *Il diritto a una buona amministrazione e l'obbligo di motivazione delle decisioni della Amministrazione finanziaria*
di Stefano Fiorentino 38
- *Per una buona azione amministrativa nella riscossione dei tributi*
di Massimo Basilavecchia 46
- *La violazione del diritto ad una buona amministrazione e le conseguenze sulla validità degli atti tributari*
di Stefano Zagà 51
- *La violazione del diritto ad una buona amministrazione e il diritto del contribuente al risarcimento del danno*
di Paola Marongiu 63
- *La revisione del sistema sanzionatorio: D.Lgs. n. 158/2015*
di Ivo Caraccioli 67

DOCUMENTI E LEGISLAZIONE

- Relazione del Presidente Nazionale dell'ANTI,
prof. Avv. Gaetano Ragucci alla VI Commissione
Finanze della Camera dei Deputati in merito alle disposizioni
per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche
e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale

73
- Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea
Capo V – Cittadinanza – artt. 39-41

80
- Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale
a cura di Piergiorgio Valente

81
- Proposte di emendamenti al D.L. 23.10.2018 n. 119
presentata dal Presidente dell'ANTI
prof. Avv. Gaetano Ragucci
alla Commissione Parlamentare in data 6.11.2018

85

GIURISPRUDENZA

- Rassegna di giurisprudenza a cura di Edoardo Ferragina

99

CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI

- Rassegna dei convegni organizzati dalle Sezioni Anti nell'anno 2018,
a cura di Pietro Mastropasqua

109

PERCHÉ QUESTA SCELTA E PERCHÉ QUESTO TEMA

I problemi fiscali più dibattuti dagli esperti di diritto tributario – ed in particolare dalle varie Sezioni dell'ANTI – nel corso del secondo semestre del 2018, sono stati molteplici, ed hanno riguardato le modifiche da apportare allo Statuto del contribuente, la fiscalità digitale globale ed in particolare il processo tributario telematico, la riforma della giustizia tributaria, e da ultimo l'esame e la critica – anche agli effetti della conversione in legge – dell'unico decreto legge in materia tributaria ad oggi promulgato dall'attuale governo, vale a dire il D.L. 23.10.2018 n. 159.

Peraltro uno dei temi che l'ANTI ha voluto affrontare, affidando lo svolgimento delle singole tematiche ai più qualificati studiosi di diritto tributario, è quello del diritto del contribuente a una buona amministrazione, anche alla luce del disposto dell'art. 41 della Corte dei diritti fondamentali dell'Unione europea, e questo tema costituisce l'oggetto principale di questo numero di **NEOTEPA**

La presidente della Sezione Provinciale di Como, prof. Avv. Maria Cristina Pierro, ha curato il coordinamento dei vari aspetti del problema affidandone la trattazione – oltre che a lei stessa – al prof. Roberto Schiavolin, al prof. Maurizio Logozzo, al presidente dell'ANTI, prof. Gaetano Ragucci, al prof. Antonio Viotto, al prof. Stefano Fiorentino, al prof. Massimo Basilavecchia, al prof. Stefano Zagà e all'avv. Paola Marongiu, affrontando il tema della buona amministrazione e del rapporto contribuente/fisco nelle varie fasi del procedimento tributario antecedentemente, durante e dopo l'eventuale contenzioso.

Il prof. Ivo Caraccioli ha invece affrontato il tema della revisione del sistema sanzionatorio ed in particolare del D.Lgs. 24.9.2015 n. 158.

Peraltro l'ANTI ha esaminato varie altre tematiche urgenti all'esame del Parlamento, e nella Sezione “Documenti e Legislazione” abbiamo riportato la relazione del Presidente Ragucci illustrata in data 17.10.2018 dinanzi alla VI Commissione Finanze della Camera dei Deputati sul tema “Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e della famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale”, nonché il documento inviato dal Presidente Ragucci alla Presidenza della Camera, contenente proposte di emendamenti al D.L. 23.10.2018 n. 159 in corso di conversione in legge, redatto in collaborazione con vari presidenti di Sezione dell'ANTI, e corredato di apposita scheda riepilogativa,.

Completano il fascicolo la “Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale” redatta dal prof. Piergiorgio Valente, e la rassegna della più recente giurisprudenza in materia tributaria, curata dall'avv. Edoardo Ferragina. Infine l'attività svolta dalle varie Sezioni dell'ANTI nel corso dell'anno 20189 risulta elencata nella Sezione “Convegni ed attività ANTI”.

Claudio Berli

DOTTRINA

La portata, rispetto all'ordinamento tributario italiano, dei "diritti fondamentali" di cui all'art. 41 della Carta Ue

di Roberto Schiavolin*

1. La questione della sfera di applicabilità dell'art. 41 Carta UE, in particolare nella giurisprudenza di legittimità.

Da vari anni la discussione sul dovere dell'amministrazione finanziaria di attivare il contraddittorio endo-procedimentale prima di emanare un atto di accertamento è oggetto di un particolare interesse nella pubblicistica tributaria¹. In questo dibattito è emersa l'ipotesi che tale dovere, in quanto previsto (assieme alle altre regole riconducibili al "diritto ad una buona amministrazione") dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (d'ora innanzi "Carta Ue") si applichi a tutte le procedure tributarie, anche al di là della sfera di competenza dell'UE: ciò, in particolare, per la rilevanza sistematica della collocazione di detta regola in una normativa la quale racchiude i principi comuni alle tradizioni costituzionali degli Stati membri, nonché per la difficoltà di giustificare limiti di materia alla portata di una garanzia di tale importanza².

* Professore Ordinario di Diritto tributario – Università degli Studi di Padova.

1 Essendo dedicato al tema del contraddittorio, nel presente fascicolo, un apposito studio, qui ci si limita a rinviare, per i riferimenti di dottrina e giurisprudenza più recenti, a R. Esposito, *"Verità fiscale" e giusto procedimento tributario*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, I, p. 985 ss.; A. Ravera, *Dalla Corte costituzionale alla giurisprudenza di merito: un aggiornamento in tema di contraddittorio preventivo*, ibidem, II, p. 1191 ss.; A. Lovisolo, *La necessaria "utilità" e la "ampiezza" del previo contraddittorio endoprocedimentale anche al fine dell'accertamento di tributi armonizzati emessi a seguito di "verifica"*, ibidem, II, p. 1630 ss.; per ulteriori riferimenti di dottrina e giurisprudenza, R. Iaia, *Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale*, ibidem, 2016, I, p. 55 ss.

2 G. Ragucci, *Il contraddittorio come principio generale del diritto comunitario*, in *Rass. trib.*, 2009, p. 598 ss. nota che "se lo stesso principio non fosse accolto anche per tributi non comunitari ... si verrebbe a determinare una ingiustificata differenza di trattamento ... contraria ai principi costituzionali di legalità e imparzialità"; Id., *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Rass. Trib.*, 2015, p. 1224 s., rileva come nella dottrina di diritto amministrativo siano teorizzati effetti di traboccamento delle disposizioni della Carta UE sul diritto interno "capaci di attivare risorse latenti nel dettato costituzionale", coinvolgendo il principio del contraddittorio di cui all'art. 41 di

Un ulteriore argomento in tal senso, tanto più efficace in quanto sganciato dai problemi relativi ai rapporti tra ordinamento italiano e diritto europeo, è stato tratto dalla recezione dei principi comunitari tra quelli dai quali è retta l'azione amministrativa, ai sensi dell'art. 1, l. n. 241/1990, come mod. dalla l. n. 15/2005³.

Quanto alla giurisprudenza di legittimità, come è noto, dopo aver affermato l'applicabilità in via generale di tale dovere dell'amministrazione finanziaria⁴, l'ha poi limitato, da un lato, alla sfera di operatività del diritto europeo, ammettendolo quindi per le procedure riguardanti imposte armonizzate; dall'altro, per le imposte non armonizzate, alle ipotesi in cui l'obbligo di attivare il contraddittorio sia previsto da una specifica norma dell'ordinamento italiano⁵.

In questa successione di indirizzi giurisprudenziali, le S.U. della Corte di Cassazione dapprima hanno supportato la tesi dell'applicabilità generale del dovere

essa in un processo di integrazione, nel quale manifesta la capacità di espandersi oltre i confini posti dal legislatore nazionale, ma se lo si usa a tal fine come argomento interpretativo occorre trovare "una disposizione che, pur senza prevederlo espressamente, tuttavia si presti a legittimarlo all'esito di un'opera di adeguamento interpretativo", e in mancanza di una disposizione siffatta "il contraddittorio non può trovare ingresso".

3 Si v. M. Pierro, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. Dir. Fin. Sc. Fin.*, 2016, I, p. 218 ss., secondo la quale, avendo il legislatore italiano scelto di nazionalizzare i principi comunitari tramite l'art. 1, l. n. 241/1990, ne ha generalizzato l'applicazione estendendola a tutta l'attività amministrativa, sicché non ha più senso parlare di *spill over* o di irraggiamento dei principi comunitari all'interno degli ordinamenti nazionali; Id., *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, Giappichelli, 2013, p. 97 ss.

4 Cfr. per tutte Cass., S. U. civ., 17 giugno/18 settembre 2014, n. 19667, in *Dir. Prat. Trib.*, 2015, II, p. 593 ss., con nota di A. Renda, *Il contraddittorio quale nucleo insopprimibile di rilievo sostanziale nell'ambito del procedimento tributario: le conferme della Giurisprudenza comunitaria e di legittimità*, e in *Giur. It.*, 2015, p. 1199 ss., con nota di F. V. Albertini, *Il contraddittorio endoprocedimentale è riconosciuto principio fondamentale dell'ordinamento tributario*.

5 Cfr. Cass., S. U. civ., 6 ottobre/9 dicembre 2015, n. 24823. Tale posizione appare condivisa da Corte Cost., ord. 13 luglio 1987, n. 187, in *Dir. Prat. Trib.*, 2018, II, p. 1185 ss.

di attivare il contraddittorio anche⁶ facendo riferimento all'art. 41 Carta Ue, senza porsi il problema se ciò fosse conforme alle regole sulla sfera di applicazione di quest'ultima⁷. Successivamente, nel rivedere tale posizione, esse hanno affermato che i principi europei non operano nel nostro ordinamento al di là delle situazioni disciplinate dal diritto dell'Unione e pertanto non si applicano a tributi estranei alle competenze dell'UE⁸. Tale limitazione è stata desunta sia dalle pronunce della Corte di Giustizia⁹, sia dall'art. 51 Carta Ue, ai sensi del quale detta Carta vincola anche gli stati membri "esclusivamente ai fini dell'attuazione del diritto dell'Unione" e non estende l'ambito di applicazione di quest'ultimo al di là delle competenze dell'UE, né assegna a questa competenze o compiti nuovi, né modifica quelli definiti nei Trattati¹⁰.

Da ultimo, la sezione tributaria della Cassazione ha confermato che i diritti fondamentali garantiti nell'ordinamento giuridico dell'Unione non si applicano al di fuori delle situazioni disciplinate da quest'ultimo, rilevando come anche l'art. 6, par.1, del Trattato UE escluda che la Carta UE estenda le competenze dell'Unione rispetto ai trattati¹¹. Inoltre, ha richiamato l'indirizzo della Corte di Giustizia UE, per il quale

6 Cfr. F. V. Albertini, op. loc. cit., secondo il quale nella sentenza detto richiamo al diritto dell'Unione europea non risulta decisivo.

7 Cfr. Cass., S. U. civ., n. 19667/2014, par. 15.2 ss. (la quale comunque ricorda trattarsi di un dovere incombente sulle amministrazioni degli Stati membri "ogniquale esse adottano decisioni che rientrano nella sfera d'applicazione del diritto dell'Unione); diversamente, ad esempio, Cass., Sez. Trib., 10 marzo 2014/14 gennaio 2015, n. 406, par. 3.8 ss., fa bensì riferimento alla "forza espansiva esterna propria dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi generali" per sostenere che quello del contraddittorio "non può tollerare discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo", ma ne parla appunto in quanto principio generale, senza accennare alla previsione di esso nella Carta UE.

8 Cfr. Cass., S. U. civ., n. 24823/2015.

9 Cass., S. U. civ., n. 24823/2015 cita a conferma Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, Kamino, Corte di Giustizia, 22 ottobre 2013, C-276/12, Sabou, Corte di Giustizia, 26 febbraio 2013, C-617/10, Fransson, Corte di Giustizia, 26 settembre 2013, C-418/11, Texdata, Corte di Giustizia, 18 dicembre 2008, C-349/07, Sopropé.

10 Cass. S.u. n. 24823/2015 cita a conferma su questo aspetto Corte di Giustizia, 8 maggio 2014, C-483/12, Pelckmans, Corte di Giustizia, 12 luglio 2012, C-466/11, Currà, Corte di Giustizia, 15 novembre 2011, C-256/11, Dereci.

11 Cass., sez. trib., sent. 18 giugno/27 settembre 2018, n. 23272 cita a conferma Corte di Giustizia, ord. 14 aprile 2016, C-328/15, Thrsia e Corte di Giustizia, 10 novembre 2016, C-321/16, Pardue.

si ha "attuazione del diritto dell'Unione" se vi sia un collegamento di una certa consistenza, non bastando l'affinità di materia o l'influenza indirettamente esercitata da una materia sull'altra, ed in base ai criteri individuati da detta giurisprudenza per tale verifica, considerando che "le disposizioni dell'Unione nella materia in questione non impongono alcun obbligo agli Stati membri in relazione" all'accertamento delle imposte dirette, ha concluso che quest'ultimo non rientra nel suddetto ambito¹².

2. Conseguenze della portata riconosciuta dall'attuale giurisprudenza di legittimità all'art. 41 Carta UE.

L'applicabilità dell'art. 41 Carta UE alle sole imposte armonizzate, secondo l'attuale posizione della giurisprudenza di legittimità, non è comunque un risultato di scarsa portata. Anzitutto, non sarebbe pacifico che quelle garanzie operino anche nei confronti delle amministrazioni statali¹³. In secondo luogo, entro l'ambito nel quale esso è ritenuto applicabile, deve essere riconosciuto il "diritto ad una buona amministrazione" per tutti gli aspetti ivi contemplati e non solo quello di cui al par. 2 lett. a, cioè "il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio". Spetta, dunque, un più generale diritto alla trattazione "in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole" delle questioni riguardanti il

12 Cfr. Cass., sez. trib., n. 23272/2018, la quale cita a conferma Corte di Giustizia, 6 ottobre 2016, C-218/15, Paoletti, e precisa che per decidere se una norma nazionale rientri nell'attuazione del diritto dell'Unione occorre verificare, tra l'altro, "se essa abbia lo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere e se essa persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto dell'Unione, anche se è in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonché se esista una normativa di diritto dell'Unione che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa" (citando a conferma di questi criteri Corte di Giustizia, 6 marzo 2014, C-206/13, Siragusa, Corte di Giustizia, 10 luglio 2014, C-198/13, Julián Herríndez, Corte di Giustizia, ord. 7 settembre 2017, C-177 e 178/17, Demarchi s.a.s. e Garavaldi).

13 Cfr. le conclusioni dell'Avvocato Generale Bobek del 7 settembre 2017, nella Causa C-298/16, Ispas, par. 77. Si noti che, nel decidere tale causa riconoscendo al contribuente soggetto ad un controllo iva un diritto di accesso al fascicolo amministrativo, pur suscettibile di restrizioni per motivi di interesse generale, Corte di Giustizia, 9 novembre 2017, C-298/16 ha fatto riferimento al principio generale di rispetto dei diritti della difesa, anziché al diritto previsto dall'art. 41, Carta UE.

soggetto passivo (par. 1), comprendente un diritto di accesso agli atti del procedimento, pur nel rispetto della riservatezza e del segreto professionale e commerciale (par. 2, lett. *b*), un dovere dell'amministrazione finanziaria di motivazione delle decisioni (par. 2, lett. *c*), un diritto al risarcimento dei danni provocati dall'amministrazione finanziaria o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni, conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri (par. 3).

Non rientra negli obiettivi di questo lavoro verificare se la disciplina attuale dell'iva, delle accise, dei tributi doganali, dell'imposta di registro sui conferimenti, ecc. sia conforme al livello europeo di tutela degli interessi protetti da quelle regole. Qui si intende approfondire il tema della sfera di applicazione dei diritti fondamentali in materia tributaria, ed a questo riguardo occorre rilevare, in primo luogo, che "attuazione del diritto dell'Unione" non si ha solamente per le imposte armonizzate sul piano sostanziale, ma anche in caso di procedure disciplinate da tale diritto, ancorché relative ad imposte non armonizzate.

Basti pensare all'assistenza fra le autorità fiscali di Stati membri della UE, che la Corte di Giustizia ha ritenuto compresa in tale ambito in quanto regolata da norme europee¹⁴ le quali impongono ad essi determinati obblighi; tuttavia, come è noto, la Corte ha escluso un diritto al contraddittorio nella fase delle indagini, finché l'amministrazione procede alla raccolta d'informazioni, riservandolo "alla fase contraddittoria, tra l'amministrazione fiscale e il contribuente ... la quale inizia con l'invio a quest'ultimo di una proposta di rettifica"¹⁵.

Un'altra via che in dottrina si è affermato possa rendere applicabile la Carta UE ad una fattispecie concreta non direttamente regolata da esso consisterebbe nell'esercitare una libertà fondamentale, giacché in tal modo il diritto europeo verrebbe "in qualche modo in gioco rispetto alla fattispecie", consentendo al contribuente di invocare la tutela dei diritti fondamentali compromessi da una norma interna "indipendentemente dal fatto che tale libertà sia o meno limitata o che la limitazione sia giustificata alla luce del Principio di ragionevolezza"¹⁶. Quest'ultimo inciso mi lascia perplesso: considerando l'indirizzo della Corte di

Giustizia secondo il quale, per ravvisare un'attuazione del diritto dell'Unione tramite quello nazionale, è necessario "un collegamento di una certa consistenza, non bastando ... l'influenza indirettamente esercitata da una materia sull'altra" (supra, par. 1), mi pare che l'invocazione di uno di quei diritti fondamentali assuma rilievo solo se la violazione di esso abbia ostacolato l'esercizio di una di quelle libertà.

In altre parole, se si lamenta la *lesione* di una libertà fondamentale, è ragionevole che la tutela di questa sia realizzata mediante il diritto europeo, comprensivo dei diritti fondamentali previsti dalla Carta UE: dunque, p.es. se l'esercizio della libertà di stabilimento fosse stato impedito da una regola tributaria sostanziale, il contribuente potrebbe contestare anche una violazione dell'art. 41 Carta UE, dimostrando che la mancanza di un contraddittorio amministrativo gli ha impedito di sollevare la questione previamente rispetto all'accertamento, aggravando così il danno arrecatogli. Viceversa, il fatto che il contribuente goda senza ostacoli delle libertà fondamentali non mi sembra giustificare una sorta di mutamento di *status*, che lo renda immune in via generale dalle regole procedurali nazionali: perché, ad esempio, la rettifica dei redditi prodotti da un'attività svolta in regime di libera prestazione di servizi dovrebbe essere illegittima in quanto non conforme alle previsioni della Carta UE, se la controversia non riguarda violazioni delle libertà assicurate dal diritto europeo ma solo la determinazione degli imponibili?

3. Una sfera di applicazione dell'art. 41 che non comprenda l'accertamento dei tributi non armonizzati e conforme alla lettera ed alla *ratio* della Carta UE.

Infine, conviene tornare a riflettere sul problema dell'applicabilità o no dei diritti fondamentali previsti dalla Carta UE alle imposte non armonizzate.

Vari argomenti addotti a favore di un'estensione di essi a tutti i tributi mi sembrano fondati, in definitiva, sulla convinzione che la Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea delinea il livello minimo di civiltà giuridica richiesto agli Stati membri e quindi l'inclusione in essa di una certa garanzia imponga all'interprete di adoperarsi per evitare che il diritto nazionale rimanga al di sotto di questa soglia "fondamentale", riconoscendo a tali regole una portata pervasiva ed un valore assiologico superiore alle norme meno garantiste degli ordinamenti nazionali¹⁷.

14 Dir. 19 dicembre 1977, n. 77/799/CEE e successivamente Dir. 15 febbraio 2011, n. 2011/16/UE.

15 Cfr. Corte di Giustizia, 22 ottobre 2013, C-276/12, Sabou, par. 26 s., in *Rass. trib.*, 2014, p. 1421 ss., con nota di F. Fernández Marín, *La tutela nazionale del contribuente nello scambio comunitario di informazioni*, e in *Riv. dir. trib.*, 2013, IV, p. 339 ss., con nota di P. Mastellone, *L'unione europea non riconosce participation rights al contribuente sottoposto a procedure di mutua assistenza amministrativa fra autorità fiscali*.

16 Cfr. P. Laroma Jezzi, *Il riconoscimento in materia fiscale dei diritti fondamentali tutelati dalla CEDU e dalla Carta dei diritti UE*, in *Corr. Trib.*, 2015, p. 682 s.

17 Si v. p. es. S. Marchese, *Diritti fondamentali europei e diritto tributario dopo il Trattato di Lisbona*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2012, I, p. 267 ss.; Id., *Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti*

Tuttavia, se si concentra l'attenzione sulla disciplina che la stessa Carta UE pone per regolare l'ambito di applicazione delle proprie disposizioni, appare chiaro, anzitutto dal già ricordato art. 51, l'intento di evitare il c.d. *spillover* al di là dell'attuazione del diritto dell'Unione e delle competenze definite dai Trattati. Non meno significativo mi pare il successivo art. 52, che nel disciplinare "portata e interpretazione dei diritti e dei principi" previsti dalla Carta, ammette la possibilità per la legge statale di limitare l'esercizio dei medesimi. L'aspetto di quest'ultimo su cui vorrei richiamare l'attenzione non è la prescrizione di confini ai poteri dei legislatori statali¹⁸. Vorrei osservare invece che l'art. 52 dà ai legislatori degli Stati membri un ridotto margine di elasticità, laddove vogliano disciplinare l'attuazione di regole che, ex art. 51, *operano soltanto nell'ambito definito dai Trattati*. Dunque, *a contrario*, conferma che la Carta UE non si vuole ingerire in *materie estranee* a tale ambito, lasciando per queste ad altre fonti (Costituzioni, CEDU, leggi statali) la competenza anche in tema di diritti fondamentali.

In effetti, dovrebbe essere ovvio che la Carta UE mirasse essenzialmente ad evitare *al diritto europeo* la censura di non rispettare dei diritti fondamentali garantiti dall'una o dall'altra delle Costituzioni degli Stati membri, non già ad elevare i livelli di protezione eventualmente inferiori riconosciuti in qualcuno di questi, se si considera come uno degli obiettivi di essa era di evitare il rischio dell'opposizione di "controlimiti" interni alla normativa UE ed alla interpretazione datane dalla Corte di Giustizia. D'altro canto, se si passa dall'approccio politico – idealistico, ispiratore di tante "Carte dei diritti" internazionali approvate come cataloghi di buone intenzioni, a quello prettamente normativo della Carta UE, è naturale attendersi da quest'ultima, allo scopo di ridurre il più possibile future controversie, un contenuto non innovativo¹⁹. Infatti, il diritto dell'UE ha

fondamentali europei dei contribuenti, ibidem, 2013, I, p. 496 s.; G. Moschetti, *Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nell'ordinamento tributario*, Padova, Cedam, 2017 p. 94 (che parla di "europeizzazione dei principi"); A. Perrone, *La questione del contraddittorio endoprocedimentale tributario innanzi alla corte costituzionale: un'occasione mancata*, in Giur. Cost., 2017, p. 1733 (il quale considera incoerenti le conclusioni di Cass. n. 24823/2015, chiedendosi come si possa ammettere che un diritto riconosciuto come fondamentale possa applicarsi ai tributi "armonizzati" e sia invece inapplicabile a quelli "non armonizzati").

18 Onde siano rispettati il "contenuto essenziale" di quei diritti e libertà ed il principio di proporzionalità, che consente di limitarli solo se necessario, ed in corrispondenza a fini "di interesse generale riconosciuti dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui".

19 Nel Preambolo della Carta si afferma che l'UE persegue i valori comuni ivi espressi "nel rispetto della diversità delle culture e delle tradizioni dei popoli d'Europa, nonché dell'identità nazionale

ormai una portata così ampia e l'attenzione dei difensori ai profili di rilevanza di esso è così raffinata, che non è improbabile l'emergere di tensioni con gli ordinamenti nazionali non previste in fase di elaborazione della normativa unitaria, destinate ad essere risolte dalla Corte di Giustizia in modo sfavorevole a più Stati membri. È comprensibile quindi che la Carta UE abbia disciplinato la propria stessa portata in modo da circoscrivere il carattere "fondamentale" dei diritti in essa previsti alla sfera dell'ordinamento europeo.

Resta da chiedersi se quella *vis expansiva* nell'ordinamento italiano che la Carta UE rifiuta di attribuire a sé stessa le sia stata conferita per scelta unilaterale del nostro legislatore.

Una prima ipotesi, cioè che tale recezione sia imposta dall'art. 117 Cost., si può facilmente scartare considerando come questo faccia riferimento ai "vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario", mentre, come si è visto, in materie estranee alle competenze dell'Unione europea la Carta UE non pone vincoli ai legislatori nazionali.

La seconda possibile via di recezione è il rinvio, di cui al vigente art. 1, l. n. 241/1990, ai "principi dell'ordinamento comunitario", compresi i "principi generali" dai quali "l'attività amministrativa ... è retta"²⁰.

Pertanto, da un lato, la collocazione di questo rinvio sotto la rubrica "principi generali" e l'affiancamento di esso ai criteri di efficacia, economicità, imparzialità, ecc., distinti dalle "modalità" dell'azione amministrativa previste dalla stessa l. 241/1990 e da singole normative, mi sembra escludano la volontà del legislatore italiano di attribuire a detti principi la forza necessaria a sostituirsi a discipline speciali, come quelle dei procedimenti tributari. Dall'altro lato, come riconosciuto dall'attuale giurisprudenza di legittimità²¹, l'art. 13, co. 2, l. 241/1990 esclude i procedimenti tributari dagli istituti partecipativi previsti dal capo III di detta legge, aggiungendo che per essi "restano parimenti ferme le particolari norme che li regolano", e manifestando così la volontà di lasciare le scelte in materia alla normativa speciale²².

degli Stati membri e dell'ordinamento dei loro pubblici poteri a livello nazionale, regionale e locale", e la Carta serve a rendere "più visibili" i diritti fondamentali per rafforzarne la tutela.

20 Segue questa via, come si è detto, M. Pierro, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, loc. cit.; in questa linea di pensiero, si v. anche p. es. R. Esposito, op. cit., p. 1006 s.; R. Iaia, op. cit., p. 93 ss.; A. Lovisolo, op. loc. cit.

21 Cfr. Cass., S. U. civ., n. 24823/2015 e Cass., sez. trib., n. 23272/2018

22 Di "lacuna lasciata dall'art. 13" parla Ragucci G., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, p. 5. Interpretazioni restrittive sono

Tale regola è chiaramente incompatibile con un generale riconoscimento di un diritto al contraddittorio attraverso il rinvio all'art. 41 Carta UE, operante anche in materia di procedimenti tributari.

4. Conclusione.

Le ragioni sopra viste per ritenere che l'art. 41 Carta UE non sia sufficiente a superare i limiti posti dal legislatore tributario italiano al diritto dei soggetti passivi al contraddittorio endo-procedimentale non significano che la generalizzazione di tale garanzia non sia auspicabile. Tuttavia, ritengo preferibile pervenire a questo risultato in via legislativa, considerando le diverse situazioni suscettibili di emergere anche nello svolgimento di un singolo tipo di procedimento, piuttosto che cercare di far travolgere i rapporti pregressi, attuati secondo le regole interne, dall'ondata di piena dell'incompatibilità con quelle europee.

Le regole di buona amministrazione mi sembrano intese ad assicurare il giusto equilibrio tra parte pubblica e privata, e ciò induce a favorire una soluzione articolata in modo da considerare i contesti in cui le varie procedure si sviluppano e la *ratio* inerente a ciascuna: come si è visto, la stessa Carta all'art. 52 consente ai legislatori nazionali di attuare quei principi in modo differenziato, seguendo una logica di proporzionalità e giusto bilanciamento.

L'evidente tensione con il principio di diritto europeo deve dunque, a mio avviso, spingere il legislatore italiano ad affrontare questa esigenza di partecipazione in modo equilibrato ed articolato, anche escludendo l'effetto invalidante del mancato contraddittorio laddove ciò sia giustificato, ad es., da situazioni di irreperibilità del contribuente o dalla mancanza in concreto della c.d. utilità di esso, o soddisfacendola attraverso fasi di riesame amministrativo successivo all'atto, secondo le indicazioni provenienti dalla Corte di Giustizia²³.

invece proposte p. es. da P. Selicato, *Scambio di informazioni, contraddittorio e Statuto del contribuente*, in A. Bodrito - A. Contrino - A. Marcheselli, *Consenso, equità e imparzialità nello Statuto del contribuente. Studi in onore del Prof. Gianni Marongiu*, Torino, Giappichelli, 2012, p. 451 (secondo il quale le limitazioni previste dagli artt. 13 e 24, l. n. 241/1990 avrebbero il più ristretto scopo di escludere l'applicabilità delle norme di questa soltanto nei procedimenti tributari in cui il diritto di partecipazione del contribuente sia *espressamente* disciplinato da speciali normative di settore) e da C. Scalinci, *Lo Statuto e l'"auretta" dei principi che...* incomincia a sussurrar: *il contraddittorio preventivo per una tutela effettiva e un giusto procedimento partecipato*, in Riv. dir. trib., 2014, I, p. 892 (secondo il quale, se non è applicabile la specifica disciplina della l. n. 241/1990, "non vuol dire che non possano o non debbano esserlo quegli istituti partecipativi di fondo"). A mio avviso, invece, la seconda parte dell'art. 13, co. 2 vuole proprio mantenere "ferma" la specifica disciplina tributaria, anche laddove questa non preveda un diritto di partecipazione previa, così escludendo la doverosità del coinvolgimento del contribuente.

23 Cfr. Corte di Giustizia, 3 luglio 2014, C-129/13 e C-130/13, Kamino. Peralto, la dottrina è fortemente critica su questi punti: cfr. per tutti A. Marcheselli, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio*, in Corr. Trib., 2018, p. 176 ss. e A. Lovisolo, *Il contraddittorio preventivo tra speranza (deluse), assegnazione e prospettive*, in Dir. Prat. Trib., 2016, I, p. 719 ss.

La 'buona amministrazione' e la collaborazione e partecipazione 'informata' del contribuente ai procedimenti tributari

di Maria Pierro*

1. I procedimenti tributari - di controllo della dichiarazione, di riscossione e rimborso del tributo nonché di irrogazione delle sanzioni amministrative - sono da tempo resi più efficienti dalla stretta collaborazione che qualifica il rapporto tra Amministrazione finanziaria e contribuente (art. 10 dello Statuto).

Collaborazione che inizialmente è stata 'favorita' dalla facoltà degli Uffici finanziari di avanzare 'richieste' e 'inviti' (artt. 32 e 33 dpr. 600/73 e art 52 dpr. n. 633/72) ai contribuenti posti così nella condizione di decidere se concorrere o meno alla raccolta degli elementi utili all'esercizio imparziale delle attività amministrative. E successivamente potenziata con il consolidamento di istituti destinati a incoraggiare il dialogo tra le parti (si pensi, solo a titolo esemplificativo, all'accertamento con adesione, all'interpello, alla dichiarazione integrativa, ecc.) allo scopo ultimo di favorire l'adempimento spontaneo dell'obbligazione tributaria, o di anticipare la definizione della pendenza fiscale.

Attività istruttorie e istituti impiegati per 'pacificare' il rapporto tra Stato e contribuente nel rispetto delle regole che parametrano la quantificazione del tributo sia all'effettiva capacità contributiva del soggetto passivo (art. 53 Cost.), sia al principio di uguaglianza (art. 3 Cost.), i quali, in quanto criteri ordinatori dei rapporti tra consociati e tra consociati e Erario, garantiscono un'equa redistribuzione della ricchezza e la tenuta del patto sociale siglato tra cittadini e Stato.

Il rapporto di reciproca collaborazione tra Amministrazione e contribuente si basa dunque anche sul presupposto che capacità economiche di identica portata vengano trattate in modo uguale dal legislatore il quale, anche allo scopo di temperare la tendenza dei consociati a considerare il Fisco un oppressore e non piuttosto un'autorità preposta alla realizzazione della perequazione tributaria, si è riservato la possibilità di ridurre le sanzioni amministrative irrogabili ai soggetti che, seppure con ritardo, saldano il proprio debito con lo Stato.

L'aspettativa di una risposta imparziale ed equanime ha contribuito nel tempo a riconciliare il contribuente con lo Stato e a migliorarne il rapporto.

Pertanto la decisione dell'attuale Governo di rinunciare a riscuotere i tributi evasi¹ utilizzando provvedimenti

squisitamente condonistici², sdoganati come interventi ordinari tramite l'uso maldestro di terminologie che mistificano la natura di istituti fondamentali del sistema tributario³, non potrebbe che essere predittiva di effetti nefasti.

In questi giorni (metà novembre 2018) tuttavia si sta profilando la possibilità di un revirement della maggioranza che dovrebbe portare all'eliminazione del 'condono' in sede di conversione del decreto legge già entrato in vigore (DL 23 ottobre 2018 n. 119).

nonché l'art. 9 relativo alla dichiarazione integrativa speciale prevede un vero e proprio condono. L'art. 6 dispone che in caso di soccombenza dell'Amministrazione finanziaria in primo o secondo grado, la lite fiscale pendente può essere definita pagando rispettivamente la metà (primo grado) o il 20% del tributo, con stralcio integrale delle sanzioni e degli interessi. Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del quindici per cento del valore della controversia. L'art. 9 prevede poi che il contribuente che abbia omesso di dichiarare imponibili ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive, delle ritenute e dei contributi previdenziali, Irap e Iva può integrare la dichiarazione di periodo 'nel limite di 100.000 euro di imponibile annuo, ai fini delle imposte di cui al precedente periodo e comunque di non oltre il 30 per cento di quanto già dichiarato', fermo il limite di 100.000 euro di imponibile annuo, pagando un'imposta sostitutiva, senza sanzioni, interessi e altri oneri, del 20%".

2 GIOVANNINI A., *La pace (fiscale) sia con te!*, in *Rivista di diritto bancario*, 2018, http://www.dirittobancario.it/sites/default/files/allegati/giovanini_a_la_pace_fiscale_sia_con_te_2018.pdf per il quale "Il condono - "premierale" o "clemenziale" che sia - incide anzitutto sui rapporti tra cittadino e stato, e tra cittadino e cittadino o, se si preferisce, tra singolo e collettività. Quel che viene messo in discussione è il principio di eguaglianza tra chi ha rispettato fedelmente gli obblighi di legge e chi li ha violati... Le deroghe all'uguaglianza, riguardata con riferimento alla capacità contributiva, al vincolo solidaristico di ripartizione dei carichi pubblici e anche alle connotazioni dei comportamenti dei singoli in seno al rapporto d'imposta, sono senz'altro possibili se rispondenti a ragionevolezza e non arbitrarietà. La valutazione della ragionevolezza delle deroghe portate dai condoni, tuttavia, per il carattere eccezionale degli effetti che questi producono, va condotta su parametri specifici. Il principale parametro di giudizio è questo: i condoni si giustificano e le deroghe all'uguaglianza si possono considerare ragionevoli se collegati a mutamenti radicali dell'ordinamento".

3 Si fa riferimento alla proposta di utilizzare la dichiarazione integrativa - definita speciale per distinguerla da quelle previste dall'art.2, commi 8, 8bis e 8 ter dpr. n.322/1998 - con la quale denunciare allo Stato l'imponibile omesso, quantificare l'imposta evasa e condonarne un importo pari all'80% , nonché le intere sanzioni.

* Professore Ordinario di Diritto tributario - Università degli Studi dell'Insubria. Presidente Anti Sezione Como.

1 L'art. 6, comma 2 e seguenti del DL 23 ottobre 2018 n. 119

Il condono, al netto delle violazioni delle regole di convivenza e giustizia sociale, non può che provocare reazioni negative in coloro che hanno sempre assolto gli obblighi fiscali o che hanno fatto il possibile per rispettare le 'regole' imposte dalla normativa.

I contribuenti 'onesti', in costanza di provvedimenti non 'eticamente condivisibili', potrebbero essere portati ad assumere condotte non collaborative, sino a giungere, in alcuni casi, alla cd. 'disobbedienza fiscale'.

Pur non ritenendo possibile che si possa arrivare a tanto, è invece molto probabile che la disapprovazione si tradurrà nella tendenza a considerare, nel breve-medio termine, come 'dovuta' e 'automatica' l'applicazione delle forme di definizione agevolata – si pensi ad esempio, ma non solo, all'accertamento con adesione, al reclamo, alla mediazione – che invece si perfezionano solo se gli Uffici ritengono fondati i chiarimenti e le osservazioni formulati dal contribuente. Gli istituti a cui si fa riferimento, introdotti nel sistema dopo una lunga gestazione normativa, e diversi da quelli che prevedono una acquiescenza rafforzata⁴, hanno il loro punto di forza nella circolazione e nella condivisione di informazioni utili alla esatta determinazione del presupposto impositivo e dell'imposta dovuta.

Circolazione di dati che rimedia al disequilibrio informativo che ha caratterizzato nel passato il rapporto Fisco e contribuente dando la possibilità al soggetto coinvolto nel procedimento tributario di parteciparvi, in una prima fase per fornire agli Uffici Finanziari elementi utili all'adozione, se del caso di provvedimenti, e poi per esercitare anche in sede amministrativa il suo diritto di difesa.

Il legislatore per prevenire reazioni 'muscolari' anche in ambito fiscale, dovrebbe dunque assicurare in tutti i procedimenti tributari non solo una collaborazione istruttoria, ma anche la partecipazione difensiva dei

4 Il decreto legge n.119/2018 prevede una serie di istituti definibili di *acquiescenza rafforzata*. Gli artt. 1 e 2 del DL 23 ottobre 2018 n.119 prevedono la definizione dei processi verbali di constatazione ai fini delle imposte dirette, Iva, IRAP, addizionali, IVIE, IVAFE, imposte sostitutive e ritenute e contributi, degli inviti al contraddittorio ex art. 5 d. lgs. 218/97, degli atti di accertamento con adesione, degli avvisi di accertamento, di rettifica e di liquidazione, degli atti di recupero con il pagamento della sola imposta senza applicazione di sanzioni e interessi. Gli articoli 3 e 5 disciplinano inoltre la definizione agevolata dei carichi affidati agli agente della riscossione con il pagamento della sola imposta (escluse sanzioni e interessi moratori) in un'unica soluzione o in un massimo di dieci rate consecutive di pari importo. L'art. 6, comma 1, prevede poi la definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti in ogni grado di giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, con un importo pari al valore della controversia pari "all'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate". Per le società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al CONI è poi prevista una disciplina condonistica e agevolativa ad hoc.

contribuenti la cui attivazione è vincolata al rispetto del dovere di informazione che grava sull'Amministrazione finanziaria tutte le volte in cui si appresta ad adottare un provvedimento sanzionatorio (e dunque lesivo) (art. 6, comma 2, Statuto).

E questo sarà possibile solo tramite il potenziamento della condivisione tra Fisco e contribuente dei fatti e circostanze rilevanti ai fini fiscali, e, di conseguenza, con la formalizzazione espressa delle garanzie proprie del 'giusto procedimento' che colloca al suo vertice il contraddittorio preventivo. Questo è l'unico meccanismo per 'disinnesca-re' la reazione di 'rigetto' dello Stato e delle Istituzioni⁵.

L'obbiettivo è perseguibile con una chiara affermazione normativa degli obblighi di informazione a carico di entrambe le parti del rapporto tributario. Obblighi che i contribuenti onoreranno solo se continueranno ad avere fiducia nello Stato. Obblighi che l'Amministrazione Finanziaria dovrà (deve) osservare per garantire che l'esercizio delle sue funzioni venga svolto nel rispetto dei canoni che qualificano la 'buona amministrazione'.

Il diritto/dovere del contribuente e dell'Amministrazione Finanziaria di informare e di essere informato/a rappresenta uno degli elementi – insieme alla partecipazione al procedimento e alla motivazione dei provvedimenti – che caratterizzano il giusto procedimento e che consentono da un lato al contribuente, consapevole della situazione, di avere un momento procedimentale di confronto con l'Autorità amministrativa, e dall'altro all'Ufficio Finanziario di assumere in un termine ragionevole e in modo imparziale "una buona decisione".

2. È a tutti noto che l'ordinamento tributario oppone forti resistenze al riconoscimento del diritto di difesa del contribuente in sede amministrativa. Resistenze che trovano fondamento nell'art. 13 della L. 241/1990 che rinvia, per la regolamentazione della partecipazione al procedimento, a quanto previsto dalla disciplina di settore la quale, in assenza di una norma generale, applica questa garanzia solo in casi espressamente previsti. Più precisamente, una parte della dottrina⁶ sostenuta dal-

5 GIOVANNINI A., *op. cit.*, "Il rispetto delle regole generalmente condivise è l'asse portante del contratto sociale nel quale si riconosce una comunità. Il contratto sociale è la sua formalizzazione, seppure simbolica. *Infrangere l'uguaglianza, come fanno le leggi di condono, senza una giustificazione radicata sull'eccezionalità degli eventi, contribuisce a disperdere il senso di comunità e mette a repentaglio l'architettura dello Stato.* Quel che viene posto in discussione con tale rottura non è soltanto il rispetto formale di un principio - quello d'uguaglianza - ma è anzitutto una questione sostanziale, d'identità, di mantenimento del senso di appartenenza del singolo alla comunità e alle istituzioni".

6 Si veda in questo volume SCHIAVOLIN R., *La portata, rispetto all'ordinamento tributario italiano, dei "diritti fondamentali" di cui all'art. 41 della Carta Ue.*

la prevalente giurisprudenza di legittimità ritiene che il contribuente debba essere utilmente sentito prima che l'Amministrazione finanziaria adotti un provvedimento per lui lesivo, sempre nei procedimenti che hanno ad oggetto tributi armonizzati⁷ quale attuazione del diritto unionale, e solo nei casi espressamente previsti dalla disciplina nazionale (i. e. liquidazione della dichiarazione, contestazione delle sanzioni, accertamento sintetico e per studi di settore, accertamento dell'abuso, dopo la consegna del PVC o della trasmissione di un invito finalizzato all'accertamento con adesione) nei procedimenti relativi ai tributi non armonizzati.

Questa indicazione interpretativa integra una disparità di trattamento che trova un ostacolo non solo nei principi di uguaglianza, legalità, e imparzialità (artt. 3, 23 e 97 Cost.) ma anche nel diritto di difesa (art. 24 Cost.) garantito dalla Costituzione in sede processuale ma la cui piena attuazione, con riferimento al processo tributario ove, di regola, si utilizzano gli esiti dell'istruttoria svolta in sede procedimentale, potrebbe essere messa in discussione dal vulnus che si manifesta in sede amministrativa, ove i contribuenti sono assistiti dalle garanzie proprie del giusto procedimento solo in relazione ai tributi armonizzati.

La questione non è di poco conto, e si rinvia ad altra sede per compiere ulteriori approfondimenti.

Gli interpreti più sensibili agli effetti distonici provocati dalle asimmetrie della disciplina hanno affermato che il problema poteva essere superato con l'immissione nel sistema nazionale dei principi dell'Unione europea che, in virtù del richiamo operato dall'art. 1 della L. n. 241/1990, modificato dalla L. n. 15/2005, reggono l'azione amministrativa insieme a quelli di economicità, di efficacia, di imparzialità, di pubblicità e di trasparenza.

Questo 'passante legislativo'⁸, al netto di interpretazioni che distinguono i principi dai diritti⁹ che in questa

sede appaiono manieristiche, legittima l'applicazione del diritto ad una buona amministrazione (previsto dall'art. 41 della Carta Europea dei diritti fondamentali) all'azione amministrativa in generale, e quindi, ex art. 29 L. n. 241/1990, anche a quella tributaria che dovrebbe essere sostenuta, del pari, dal sistema di garanzie sintetizzate nei principi/diritti enunciati all'art. 1 della l. n. 241/1990.

La collocazione sistematica e il valore assiologico dei principi unionali (art. 1 l. n. 241/90) e la funzione svolta dagli stessi nell'orientare gli interpreti nell'applicazione della disciplina nazionale esprime la loro prevalenza rispetto alla manifesta specialità del diritto tributario che, pur nel rispetto delle sue peculiarità, deve recedere in presenza di norme che ne impediscono una piena attuazione (art. 13 e 24 l. n. 241/90)¹⁰. E di conseguenza non solo nei settori dell'ordinamento in relazione ai quali trova applicazione il diritto dell'Unione Europea¹¹, ma

i principi, e in particolare la buona amministrazione, da indicazione di 'valore programmatico' diretta al legislatore, è stata elevata ad oggetto di un diritto soggettivo e quindi di una pretesa azionabile anche in sede giurisdizionale, da parte di "ogni persona" – fisica (e non solo i cittadini dell'Unione) e/o giuridica – che si pone in rapporto con le Amministrazioni o le Istituzioni europee e nazionali le quali, a loro volta, assumono veri e propri obblighi nei confronti dei privati. Il passaggio da principio a diritto è stato dunque compiuto solo per rendere effettiva la tutela dell'individuo nei confronti dell'Amministrazione. L'art. 51, comma 1 e 52 comma 5 della Carta nonché le *Spiegazioni* ad essa affermano che "i diritti soggettivi vengono rispettati, mentre i principi sono osservati". Questi ultimi possono trovare "attuazione tramite atti legislativi o esecutivi ... [ma] non danno adito a pretese dirette per azioni positive da parte delle istituzioni dell'Unione o delle autorità degli Stati membri". Sul punto poi cfr. LUPU E., *Relazione sull'amministrazione della giustizia 2012, Presidente Corte Suprema di Cassazione – 25 gennaio 2013*, par. 3, in www.sistemaffisco.it ha peraltro osservato che "...la stessa Corte di Lussemburgo ha elevato i diritti fondamentali a principi generali dell'ordinamento dell'Unione, assicurandone una efficace e rigorosa tutela, ... è lo stesso sistema giuridico dell'Unione nel suo complesso ad offrire agli ordinamenti nazionali crescenti garanzie relativamente alla tutela dei principi e in generale dei valori costituzionali degli Stati membri".

¹⁰ *Contra* SCHIAVOLIN R., cit., il quale afferma al contrario che 'la collocazione di questo rinvio sotto la rubrica "principi generali" e l'affiancamento di esso ai criteri di efficacia, economicità, imparzialità, ecc., distinti dalle "modalità" dell'azione amministrativa previste dalla stessa l. 241/1990 e da singole normative, mi sembra escludano la volontà del legislatore italiano di attribuire a detti principi la forza necessaria a sostituirsi a discipline speciali, come quelle dei procedimenti tributari".

¹¹ GALETTA DU., *Diritto ad una buona amministrazione e ruolo del nostro giudice amministrativo dopo l'entrata in vigore del Trattato di Lisbona*, in *Dir. amm.*, 2010, 3, p. 601 ss. in particolare par. 7. "Per quanto riguarda tuttavia, in particolare, il nostro ordinamento nazionale, dal 2005 non c'è neppure più bisogno di scomodare ... l'effetto di *spill over*: perché la L. n. 15/2005 ... ha ... modificato anche l'art. 1 della L. n. 241/1990. Ed ha precisato che l'attività amministrativa (nazionale) è retta 'anche dai principi

⁷ Cass. SS.UU., sent. 24823/15 *contra* SS.UU n. 19667/2014. La posizione a favore del obbligo di contraddittorio solo in relazione ai tributi armonizzati è confermata da ultimo dall'ordinanza n. 21767/2018.

⁸ La locuzione è di DEL FEDERICO L., *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull'azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2011, p. 1393 ss.

⁹ Vi è chi distingue tra principi e diritti ritenendo che la buona amministrazione, originariamente principio, in quanto oggetto di diritto non può essere ricompresa tra i criteri ai quali si riferisce l'art. 1 della L. n. 240/90. Questa distinzione non può essere accolta. I principi generali 'comuni agli ordinamenti degli Stati membri' sono stati elaborati essenzialmente dalla Corte di Giustizia sulla base delle indicazioni provenienti dagli ordinamenti nazionali. Successivamente

anche in quelli attinenti a materie di pertinenza esclusivamente nazionale, tra i quali rientra anche l'attività fiscale.

3. La giurisprudenza della Corte di Cassazione, dopo averla inizialmente ammessa¹², ha escluso l'applicabilità dell'art. 41 della Carta europea al sistema tributario italiano, non solo perché le garanzie in esso previste trovano applicazione solo nell'attuazione diretta e indiretta del diritto UE dai quali è escluso il procedimento di accertamento delle imposte¹³, ma anche in ragione dello 'scarso peso' della l. n. 241/1990, chiamata a regolare il procedimento amministrativo, con salvezza del principio di specialità¹⁴. Questa posizione è condivisa da una parte autorevole seppure minoritaria della dottrina¹⁵ la quale argomenta l'inadeguatezza dell'art. 1 L. n. 241/90 a immettere nel sistema i diritti che qualificano la buona amministrazione anche in virtù degli artt. 51 e 52 della Carta. Queste disposizioni, nel delimitarne l'ambito di applicazione e nel prevedere la possibilità dei legislatori

dell'ordinamento comunitario: cioè anche da tutti quei principi enucleati nel corso degli anni dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia e che sono all'origine dei diritti elencati nella previsione della Carta di Nizza sul diritto ad una buona amministrazione. E – si badi bene – l'art. 1 della L. n. 241/1990 si riferisce chiaramente all'attività amministrativa tutta, e non solo a quella intesa a dare attuazione al diritto UE"; si veda anche CHITI M.P., *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2011, p. 180.

12 Cfr. per tutte Cass., S. U. civ., 17 giugno/18 settembre 2014, n. 19667; ma anche Cass., Sez. Trib., 10 marzo 2014/14 gennaio 2015, n. 406, par. 3.8 la quale ha riconosciuto la "forza espansiva esterna propria dell'ordinamento comunitario e dei suoi principi generali" in ragione della quale non dovrebbero essere tollerate discriminazioni in relazione alla natura armonizzata o meno del tributo".

13 La sentenza continua affermando che "Per stabilire se una normativa nazionale rientri nell'attuazione del diritto dell'Unione, ai sensi dell'art. 51 della Carta, occorre verificare, tra le altre cose, se essa abbia lo scopo di attuare una disposizione del diritto dell'Unione, quale sia il suo carattere e se essa persegua obiettivi diversi da quelli contemplati dal diritto dell'Unione, anche se è in grado di incidere indirettamente su quest'ultimo, nonché se esista una normativa di diritto dell'Unione che disciplini specificamente la materia o che possa incidere sulla stessa (sentenze del 6 marzo 2014, Siragusa, causa C-206/13, punto 25, 10 luglio 2014, Julián Herríndez e a., causa C-198/13, punto 37 e ord. 7 settembre 2017, cause C-177 e 178/17, s.a.s. Demarchi e Garavaldi)." Di modo che "Sono quindi inapplicabili i diritti fondamentali dell'Unione a una normativa nazionale, per il fatto che le disposizioni dell'Unione nella materia in questione non impongono alcun obbligo agli Stati membri in relazione alla situazione oggetto del procedimento principale (sentenza del 6 marzo 2014, Siragusa, causa C-206/13, punto 26" quale è, viene precisato, l'accertamento delle imposte che esula dalla competenza dell'Unione.

14 Cass., sez. V, 27 settembre 2018, n. 23727.

15 Cfr. SCHIAVOLIN R., op. cit. in questa rivista, par. 3.

nazionali di porre dei limiti alla loro applicazione nel rispetto del principio di proporzionalità, di fatto escluderebbero la volontà della Carta UE di "ingerire in materie estranee a tale ambito, lasciando per queste ad altre fonti (Costituzioni, CEDU, leggi statali) la competenza anche in tema di diritti fondamentali".

Questa argomentazione non risulta condivisibile per le ragioni esposte.

Ma non solo. Si potrebbe obiettare che la nostra Costituzione interviene proprio in tema di diritti fondamentali, garantendo espressamente il diritto di difesa in sede procedimentale. Questo è ciò che afferma la Corte Costituzionale la quale, dopo aver indicato per molto tempo il giusto procedimento quale "criterio di orientamento sia per il legislatore sia per l'interprete"¹⁶ qualificandolo di fatto come principio culturalmente costituzionale¹⁷, nel 2007 ha cambiato passo. Con le sentenze nn. 103 e 104, seppure pronunciate su altro argomento¹⁸, ha infatti affermato che l'art. 97 Cost. è direttamente violato dalle disposizioni che prevedono l'adozione di provvedimenti lesivi in assenza di garanzie procedurali. Più precisamente ha statuito che le norme che non prevedono le garanzie del giusto procedimento posto a tutela del buon andamento si pongono in contrasto con l'art. 97 della Costituzione e sono pertanto illegittime¹⁹.

16 La definizione è dell'Adunanza Plenaria Consiglio di Stato 15 settembre 1999, n. 14, in Foro it., 2000, II, P. 26 recepita dalla Corte Costituzionale.

17 GARANCINI G., *Le garanzie del giusto procedimento amministrativo*, in *Iustitia*, 2008, p. 456. Per la ricostruzione delle posizioni assunte dalla Corte sino al riconoscimento di rango costituzionale al giusto procedimento si veda LAZZARA P., *L'azione amministrativa ed il procedimento in cinquant'anni di giurisprudenza costituzionale*, in AA.VV. (a cura di DELLA CANANEA G. - DUGATO M., *Diritto amministrativo e Corte costituzionale*, 2007, p. 439-440.

18 Si fa riferimento alla nota sentenza della Corte Costituzionale 23 marzo 2007 n. 103 pronunciata in tema di *spoils system* nella quale la Corte ha usato una nuova tecnica argomentativa e ha affermato la diretta applicazione dei principi costituzionali all'azione amministrativa.

19 La Corte ha ritenuto che la disposizione in materia di *Spoils system* si ponga in contrasto con gli artt. 97 e 98 essenzialmente per due ragioni: per violazione del principio di continuità dell'azione amministrativa e di buon andamento ad esso strettamente collegato e per violazione del principio del giusto procedimento, che fa sì che l'accertamento della responsabilità dirigenziale (provvedimento lesivo) avvenga all'esito di un procedimento di garanzia disciplinato in modo molto puntuale e rigoroso. La Corte con sentenze n. 161/2008; n. 81/2010; n. 304/2010; n. 124/2011 e n. 246/2011 ha ribadito il proprio orientamento e ha confermato la necessità di garantire la presenza di un momento procedimentale di confronto dialettico tra le parti in cui l'amministrazione esterni le ragioni e il privato abbia la possibilità di esercitare il suo diritto di difesa. A lungo la Corte costituzionale si era astenuta dall'attribuire rango costituzionale al

È “necessario che sia comunque garantita la presenza di un momento procedimentale di confronto dialettico tra le parti, nell’ambito del quale, da un lato, l’amministrazione esterni le ragioni ; dall’altro ... sia assicurata la possibilità di far valere il diritto di difesa ... L’esistenza di una preventiva fase valutativa si presenta essenziale anche per assicurare, specie dopo l’entrata in vigore della legge 7 agosto 1990, n. 241 (Nuove norme in materia di procedimento amministrativo e di diritto di accesso ai documenti amministrativi), come modificata dalla legge 11 febbraio 2005, n. 15, il rispetto dei principi del giusto procedimento, all’esito del quale dovrà essere adottato un atto motivato che, a prescindere dalla sua natura giuridica, di diritto pubblico o di diritto privato, consenta comunque un controllo giurisdizionale.”

Letto alla luce dell’intervento della Corte, il giusto procedimento e i diritti che di esso sono espressione assumono dunque il rango di principio costituzionale (art. 97 Costituzione)²⁰ (al pari del giusto processo di cui all’art. 111 Cost) direttamente applicabile all’azione amministrativa generale, e quindi anche a quella tributaria, indipendentemente dalla natura speciale o meno della disciplina. E questo senza dovere invocare l’applicabilità dell’art. 41 della Carta dei diritti fondamentali che, in questa prospettiva, rafforza quanto già enunciato dalla nostra Carta Costituzionale. Come è stato efficacemente osservato “L’attribuzione di un rango – non solo materialmente - ma anche formalmente costituzionale al giusto procedimento – ‘per lungo tempo caratterizzato sì da una elevata potenza evocativa, ma anche da una estrema evanescenza di contenuti’ consente evidentemente di sottrarre la disponibilità al legislatore ordina-

rio”²¹, di modo che la disciplina della l. n. 241/90 può considerarsi da esso assorbita e qualunque valutazione in ordine alla applicazione dei diritti europei ad una disciplina che non costituisca attuazione del diritto europeo risulta del tutto superata.

4. L’art. 41 della Carta europea dei diritti fondamentali è dunque espressione del più generale principio di buona amministrazione, sublimazione del principio di buon andamento e di imparzialità (art. 97 Cost.) e, al tempo stesso, fondamento di quello di buona fede e collaborazione²².

Tuttavia anche qualora si volesse accogliere la posizione di chi non lo ritiene applicabile alle imposte non armonizzate - il che è da escludere per le ragioni che sono state esposte - il diritto ad essere ascoltati prima che l’Amministrazione assuma un provvedimento lesivo per il destinatario può essere garantito dal dovere di informazione dell’Amministrazione Finanziaria disciplinato dall’art. 6, comma 2, Statuto, il quale impone agli Uffici finanziari di informare il contribuente dei possibili fatti e circostanze di cui sia venuta a conoscenza durante l’istruttoria e dai quali potrebbe derivare l’adozione di un provvedimento impositivo e/o sanzionatorio. Come si è già avuto modo di osservare in altra sede²³ il dovere di informazione consente di risolvere alla radice la questione della partecipazione difensiva del privato al procedimento tributario, indipendentemente dall’esistenza o meno di un diritto generalizzato al contraddittorio, e di una disposizione nazionale o europea che espressamente lo preveda e sanzioni la sua violazione. Non può sfuggire infatti che il contribuente ha diritto a partecipare in chiave difensiva quando e solo se previamente informato degli addebiti che l’Amministrazione ha intenzione di contestargli al termine dell’istruttoria con un atto definitivo. E a tale adempimento gli Uffici

giusto procedimento (i.e. Corte cost., sentt. 301 del 1983; 234 del 1985; 48 del 1986; 344 del 1990; 346 del 1991; 103 del 1993; 57 del 1995; 210 del 1995; 312 del 1995; 68 del 1998) attribuendo ad esso solo valore di criterio interpretativo, così come hanno fatto i giudici amministrativi che hanno escluso la possibilità di individuare nella nostra Carta un obbligo di partecipazione generalizzata dei privati all’attività amministrativa (in dottrina A. PUBUSA, *La procedura di formazione degli atti individuali*, in ALLEGRETTI U., ORSI BATTAGLINI A., SORACE D. (a cura di), *Diritto amministrativo e giustizia amministrativa nel bilancio di un decennio di giurisprudenza*, Rimini, 1987, p. 685 ss.).

20 Contra Consiglio di Stato, sez. 4, 17 marzo 2014, n. 1321 in *Foro Amm.*, 2014, 814 il quale nega il rilievo costituzionale al principio del giusto procedimento e ritiene che sia solo strumento di orientamento interpretativo. Si segnala anche la posizione apre alla possibilità di attribuire rango costituzionale al giusto procedimento ex artt. 24 e 111 Cost. (BUFFONI L., *Il rango costituzionale del giusto procedimento e l’archetipo del processo*, in *Quaderni Costituzionali*, 2009, 2, p. 277 ss.).

21 LOMBARDI P., *Le parti del procedimento amministrativo: Tra procedimento e processo*, Torino, 2018, p. 39 la quale afferma che la Corte “ha sussunto il giusto procedimento nell’ambito del buon andamento e dell’imparzialità dell’azione amministrativa proprio richiamando i principi del patrimonio costituzionale comuni dei paesi europei e rendendo conseguentemente l’esperienza europea parametro di legittimità costituzionale della legge italiana”; si veda G. ROEHRSEN, *Il giusto procedimento nel quadro dei principi costituzionali*, in *Diritto amministrativo*, n. 1/1987, p. 47 ss. e p. 64 ss.

22 In tema PIERROM., *Il dovere di informazione dell’Amministrazione Finanziaria*, 2013, passim ma in particolare p. 21 e p. 92 ss.

23 PIERROM., *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. sc. fin. dir. fin.*, 2016, 2, p.193 ss.

sono tenuti ex art. 6, comma 2, Statuto quando emergano circostanze che, lo si ripete, potrebbero trasformarsi in veri e propri rilievi riportati in un provvedimento conclusivo. Spetta dunque contribuente decidere la condotta da tenere dopo aver ricevuto un atto endoprocedimentale nel quale devono essere compendiate le contestazioni. Nessuna norma gli impedisce di dialogare o meno con l'Amministrazione finanziaria. Il contraddittorio risulta dunque condizionato dal rispetto dell'obbligo di informazione, "presupposto essenziale"²⁴ del diritto ad essere ascoltati, indispensabile per l'attivazione del contraddittorio, requisito imprescindibile del 'giusto procedimento'.

5. Prima di concludere è opportuno ribadire la distinzione tra partecipazione collaborativa e difensiva del contribuente. Il dovere di informazione che attiva l'esercizio del diritto di difesa del contribuente in sede amministrativa trova espressione solo in atti endoprocedimentali da trasmettere al termine dell'istruttoria. L'inoltro di questi atti non deve essere confuso con gli inviti volti ad acquisire dati utili all'attività amministrativa ai quali il contribuente può dunque partecipare. In particolare gli artt. 32 e 33 del dpr. 600/73 nonché l'art. 52 dpr. 633/73 prevedono, tra le altre, la possibilità di richiedere al contribuente di comparire per fornire elementi rilevanti ai fini dell'accertamento e, nell'occasione, segnalare i beneficiari dei prelevamenti operati da conti correnti bancari, di produrre o consegnare le scritture contabili o comunque documenti, di compilare in modo fedele i questionari inoltrati dagli Uffici finanziari con obbligo di restituzione, di rilasciare dichiarazione poi riportate a verbale, ecc.

L'esercizio di queste facoltà istruttorie impone al contribuente un vero e proprio obbligo di collaborazione, la cui violazione può essere punita con l'irrogazione di sanzioni amministrative proprie (art. 11 D. lgs. n. 471/97) e/o improprie (i.e. l'applicazione della tecnica induttiva extracontabile in sede di accertamento, la preclusione dell'utilizzo di documenti non prodotti in sede amministrativa e processuale ex art. 32 comma 4 dpr.

24 Cfr. per tutti GALETTA DU., *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedimentali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, in particolare p. 831 la quale osserva che "il dovere dell'Amministrazione di informare i soggetti interessati ... rappresenta una delle componenti essenziali del diritto ad essere ascoltati". Così PASTORI G., *Attività amministrativa e tutela giurisdizionale nella L. n. 241/1990 riformata, AA.VV. La riforma della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità e amministrazione di risultato*, (a cura di L.R. PERFETTI), cit., p. 4.

n. 600/73, ecc.), nonché anche con sanzioni penali nel caso in cui il destinatario della richiesta fornisca informazioni o documenti non veritieri o addirittura decida di tacere (reato di false risposte o di 'mancata restituzione' di documenti all'Amministrazione finanziaria art. 11 DL. n. 201/11)²⁵.

Questa forma di partecipazione, qualificata come servente dalla migliore dottrina²⁶, permette al soggetto di essere informato sulla tipologia di attività svolta dall'Amministrazione, di decidere se concorrere insieme agli Uffici finanziari all'acquisizione del materiale probatorio e, se del caso, di emendare gli errori commessi nell'adempimento dell'obbligazione tributaria ed emersi nel corso dell'attività di controllo, prima che questi si traducano in una vera e propria contestazione (che può avvenire, per esempio, con la consegna del p.v.c).

Nei procedimenti che coinvolgono contribuenti con interessi economici all'estero, l'Amministrazione ha inoltre la possibilità di chiedere alla Autorità fiscale dello Stato europeo (art. 31 bis dpr. 600/73) o straniero uno "scambio di informazioni" utilizzabili ai fini dell'accertamento. Scambio, da parte degli Stati *early adopter*²⁷, che può avvenire ormai in modo automatico. In questa fase del procedimento qualunque 'contributo' collaborativo del contribuente è escluso, in quanto le informazioni oggetto di comunicazione automatica sono predeterminate normativamente, ossia già individuate nelle fonti sovranazionali²⁸, e devono essere trasmesse

25 Si rinvia per un approfondimento del tema a GIANONCELLI S., *Il nuovo reato di false esibizioni documentali e false comunicazioni al Fisco*, in *Rass. trib.*, 2013, in particolare par. 4.

26 SALVINI L., *La partecipazione del privato all'accertamento*, Padova, 1990, *passim*.

27 L'elenco dei Paesi *early adopter* è stato aggiornato con Dm Finanze 9 agosto 2017 che modifica gli allegati del decreto 28 dicembre 2015. Questi Stati, le giurisdizioni aderenti alla modello CRS e la quasi totalità dei Paesi membri dell'Unione Europea e gli altri Stati dell'Ocse, hanno eseguito il primo scambio di informazioni il 30 settembre 2017 sui conti e depositi detenuti dal 1° gennaio 2016. Per tutti gli altri Paesi cosiddetti *Fast followers* invece la scadenza per la comunicazione è stata fissata al 30 settembre 2018, con decorrenza della raccolta delle informazioni dal 1° gennaio del 2017.

28 Lo scambio automatico di informazioni, operativo dal 2017 per gli Stati *early adopter*, è stato introdotto nel nostro ordinamento con la sottoscrizione di accordi bilaterali, con l'adesione alla Convenzione di Strasburgo, con il recepimento delle Direttive europee che gradualmente hanno ampliato le informazioni oggetto di comunicazione. Previsto inizialmente solo per i redditi di lavoro, le remunerazioni degli amministratori e/o dei dirigenti, le assicurazioni

dagli Uffici amministrativi interpellati allo Stato richiedente senza che il contribuente abbia la possibilità di valutare la legittimità della richiesta, la veridicità delle informazioni ottenute, o partecipare alla loro acquisizione²⁹.

La ‘raccolta di informazioni’ – esclusa l’ipotesi dello scambio automatico tra Stati - prevede dunque solo una partecipazione collaborativa (e non difensiva) del contribuente al quale, in questa fase, non è dato conoscere (ma solo intuire) le eventuali contestazioni.

L’esercizio del diritto di difesa è invece assicurata, lo si ripete, al termine dell’istruttoria, tramite la trasmissione di un atto che informa il contribuente dei “dati e delle circostanze” che consentirebbero l’adozione di un provvedimento per lui lesivo .

Allo stato della legislazione questo è possibile dopo la consegna del processo verbale di constatazione, dell’invito al contraddittorio ex art. 5 d. lgs. n. 218/97 (che contiene l’entità delle imposte e delle sanzioni che potrebbero essere irrogate), della richiesta di chiarimenti ai fini della contestazione dell’abuso o elusione fiscale, della trasmissione della comunicazione di irregolarità (ove trasmessa), dell’atto di contestazione delle sanzioni, del preavviso di fermo o iscrizione di ipoteca esattoriale, ecc. Atti tutti che consentono al contribuente, informato delle possibili censure, di presentare memorie difensive od osservazioni tese a modificare il convincimento dell’Amministrazione.

sulla vita non contemplati in altri strumenti giuridici dell’UE sullo scambio di informazioni e altre misure analoghe, le pensioni, le proprietà e ai redditi immobiliari (Direttiva 2011/16/UE), è stato infatti esteso agli interessi, dividendi e tipologie analoghe di redditi di capitale, saldi di conto e proventi delle rendite di attività finanziarie (Direttiva 2014/107/UE), e poi ai *rulings* transfrontalieri e agli accordi preventivi sui prezzi di trasferimento (direttiva n. 2015/2376/UE). Ai ricavi, utili lordi, imposte pagate e maturate, insieme con altri elementi indicatori di un’attività economica effettiva che le società controllanti di imprese multinazionali devono fornire alla Amministrazione finanziaria del Paese di residenza (*Country-by-Country Reporting o rendicontazione Paese per Paese*) per ogni giurisdizione in cui le società controllate sono collocate (direttiva n. 2016/881/UE). E da ultimo alle informazioni in materia di antireciclaggio, alle procedure, ai documenti e ai meccanismi relativi che consentono di identificare il beneficiario effettivo del conto estero nel caso in cui il titolare sia una struttura intermediaia (Direttiva 2016/2258/UE).

29 Tuttavia si veda Corte di Giustizia UE (BERLIOZ) 16 maggio 2017, causa C-682/15, ove vi è traccia di una timida apertura a favore della partecipazione del contribuente nella procedura di scambio. In particolare la Corte riconosce la possibilità di accedere ai documenti relativi all’identità del contribuente coinvolto e alla finalità fiscale delle informazioni.

In realtà, pur in presenza di una norma precettiva quale è l’art. 6, comma 2, Statuto, non sempre l’Amministrazione assolve al suo dovere di informazione (si pensi, tra tutti, alla comunicazione di irregolarità che è inoltrata solo in casi marginali in sede di liquidazione, o ancora al verbale di chiusura delle operazioni la cui consegna è considerata obbligatoria solo in caso di verifica fiscale ex art. 12 Statuto). Questa condotta dovrebbe essere censurata.

Nell’attesa dunque che il legislatore metta a regime un obbligo di contraddittorio generalizzato non resta che affidarsi al rispetto del dovere di informazione formulato dall’art. 6, comma 2, Statuto, obbligo che allo stato della legislazione garantisce l’esercizio di difesa del contribuente. I principi del “giusto procedimento applicato all’agire amministrativo”, si compendiano infatti nel ‘diritto a una buona amministrazione’ che assicura “agli interessati le tre essenziali garanzie ... l’informazione (...), la partecipazione (...) e la motivazione (...). Tali garanzie sono venute ad individuare ... altrettanti obblighi dell’amministrazione e corrispondenti diritti degli interessati in ordine allo svolgimento del procedimento, anche se pur sempre diritti e obblighi di carattere strumentale rispetto alla decisione e al provvedimento da assumere”.³⁰

30 Così PASTORI G., *Attività amministrativa e tutela giurisdizionale nella L. n. 241/1990 riformata*, AA.VV. *La riforma della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità e amministrazione di risultato*, (a cura di L.R. PERFETTI), cit., p. 4.

Il diritto ad una buona amministrazione e l'accesso agli atti nel procedimento tributario

di Maurizio Logozzo*

1. Il diritto di accesso ai documenti amministrativi e agli atti tributari: dal generale principio di trasparenza della P.A. alla deroga nel procedimento tributario.

L'istituto dell'accesso agli atti "detenuti da una P.A. e concernenti attività di pubblico interesse"¹ è disciplinato dagli artt. 22 ss., L. n. 241/1990 (c.d. «Legge generale sul procedimento amministrativo») e consente ai cittadini di verificare il livello di trasparenza dell'azione amministrativa.

Esso, come affermato dall'art. 22, co. 2, L. n. 241/1990, "attese le sue rilevanti finalità di pubblico interesse, costituisce principio generale dell'attività amministrativa al fine di favorire la partecipazione e di assicurarne l'imparzialità e la trasparenza", rappresentando quest'ultima uno dei fondamentali criteri su cui deve reggersi l'attività amministrativa, ai sensi dell'art. 1, co. 1, L. n. 241/1990.

Nello specifico, la trasparenza deve intendersi come "accessibilità totale dei dati e documenti detenuti dalle pubbliche amministrazioni", volta a realizzare "i principi costituzionali di eguaglianza, di imparzialità, buon andamento, responsabilità, efficacia ed efficienza nell'utilizzo di risorse pubbliche, integrità e lealtà nel servizio alla nazione. Essa (...) integra il diritto ad una buona amministrazione e concorre alla realizzazione di una amministrazione aperta, al servizio del cittadino"².

* Professore Ordinario di Diritto tributario – Università Cattolica del Sacro Cuore Milano.

1 L'art. 22, co. 1, lett. d), L. n. 241/1990 fornisce la definizione di "documento amministrativo" in materia di accesso: [si intende] "per «documento amministrativo», ogni rappresentazione grafica, fotocinematografica, elettromagnetica o di qualunque altra specie del contenuto di atti, anche interni o non relativi ad uno specifico procedimento, detenuti da una pubblica amministrazione e concernenti attività di pubblico interesse, indipendentemente dalla natura pubblicistica o privatistica della loro disciplina sostanziale".

2 Si veda la definizione del principio di trasparenza sancita dall'art. 1, D. Lgs. n. 33/2013 (c.d. Testo Unico Trasparenza) come modificato dal D. Lgs. n. 97/2016; sul punto, cfr. D.U. GALETTA – P. PROVENZANO, *Sul decreto legislativo recante modifiche alla disciplina sulla trasparenza e sulla prevenzione della corruzione*,

Il principio di trasparenza trova il suo – implicito – fondamento normativo nell'art. 97 Cost., essendo volto a dare attuazione ai principi ivi consacrati di buon andamento e imparzialità dell'amministrazione, nell'ottica del generale principio di pubblicità degli atti.

L'esigenza che l'amministrazione operi in modo corretto e imparziale trova fondamento nella necessità della regola della trasparenza in modo tale che sia visibile, comprensibile e controllabile l'operato della Pubblica Amministrazione.

E proprio il diritto – riconosciuto ai privati "interessati"³ – di accedere ai documenti amministrativi rappresenta la manifestazione più concreta del grado di trasparenza pubblica di un ordinamento⁴.

Il principio di trasparenza consente di rendere conoscibile dall'esterno l'operato della P.A., permettendo ai consociati di verificare la correttezza dell'azione amministrativa, per meglio dire di vagliare se la specifica determinazione assunta dall'Amministrazione sia conforme all'interesse pubblico sotteso alla legge da cui la stessa determinazione trae fondamento⁵.

Un'autorità pubblica, dunque, può definirsi trasparente quando adotta forme comportamentali lineari, semplici,

in M.A. SANDULLI (a cura di), *Le nuove regole della semplificazione amministrativa*, Milano, 2017, p. 7 ss.

3 In dottrina e giurisprudenza si è a lungo discusso circa la natura - di diritto soggettivo o di interesse legittimo - della posizione giuridica dei soggetti "interessati". Anche se la giurisprudenza (cfr. Cons. Stato, Ad. Plen. n. 6/2006) ha ritenuto non opportuno - né utile - chiarire la reale natura di detta posizione, è comunque prevalente la tesi che la qualifica come diritto soggettivo sulla base di molteplici considerazioni, non da ultimo il dato letterale della normativa di riferimento che utilizza il termine "diritto".

4 Cfr. M.R. SPASIANO, *I principi di pubblicità, trasparenza e imparzialità*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, ed. II, Milano, 2017, p. 118.

5 Secondo R. MARRAMA, *I principi regolatori della funzione di organizzazione pubblica*, in AA.VV. (a cura di), *Diritto amministrativo*, Bologna, 1988, p. 397, la trasparenza rappresenta uno strumento attraverso il quale gli amministrati possono toccare con mano se le leve del potere siano state azionate in modo funzionale agli obiettivi pubblici statuiti dal Legislatore.

comprensibili, certe e controllabili dai consociati⁶; in questo senso, l'agire pubblico deve concretizzarsi in strumenti, azioni, procedimenti, atti e provvedimenti che assicurino il principio di trasparenza, con conseguente possibilità degli amministrati di esercitare un preventivo controllo di legalità sull'azione amministrativa⁷.

Ecco perché l'istituto dell'accesso e, più in generale, il principio di trasparenza, consentono di dare attuazione al principio di legalità posto dall'art. 97 Cost. in relazione all'organizzazione ed all'attività della P.A.: quest'ultima deve essere esercitata nelle forme, nelle modalità e nel rispetto dei limiti previsti dalla legge, la quale è unica fonte attributiva del potere.

Il diritto di accesso, inoltre, non solo trova fondamento negli artt. 22 ss., L. n. 241/1990 e copertura costituzionale nell'art. 97 Cost., ma esso è sancito anche a livello sovranazionale, dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea (c.d. Carta di Nizza del 7 dicembre 2000), che, nell'ambito del "Diritto ad una buona amministrazione", prevede "il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda": trattasi di fonte di diritto europeo primaria (originaria), pertanto direttamente applicabile negli ordinamenti giuridici degli Stati membri con automatica disapplicazione della normativa interna contrastante.

Nell'ambito tributario, diversamente rispetto a quanto avviene in quello amministrativo in senso stretto, la trasparenza procedimentale non erge (ancora) a principio assoluto e fondamentale, venendo ad essere posta in contrapposizione ad altri interessi, al ricorrere dei quali l'ordinamento suole ritenere legittima la compressione della trasparenza del fisco⁸.

Come meglio si dirà, siffatte restrizioni della trasparenza dell'Amministrazione finanziaria (attuate in particolar modo mediante limitazione del diritto

6 Cfr. G. ARENA, voce *Trasparenza amministrativa*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, Milano, 2006, p. 945.

7 Secondo F. DE LEONARDIS, *I principi generali dell'azione amministrativa*, in A. ROMANO (a cura di), *L'azione amministrativa*, Torino, 2016, p. 6 ss., l'inserimento della trasparenza fra i canoni generali dell'azione amministrativa costituisce un traguardo e, nello stesso tempo, un punto di avvio che impone a tutti i soggetti operanti nella cura degli interessi pubblici di predisporre adeguati strumenti applicativi del proprio agire, basati sulla reciproca fiducia tra amministrazione e amministrati, affidando a questi ultimi la possibilità di controllare in modo effettivo l'esercizio del potere pubblico.

8 In materia di trasparenza dell'azione dell'autorità tributaria, cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, p. 52 ss..

del contribuente di accedere agli atti tributari⁹) non rispondono alla finalità dell'ordinamento di rendere oscuro ai contribuenti l'operato dell'Amministrazione finanziaria.

La ratio delle limitazioni, invero, deve ravvisarsi nell'esigenza di tutelare un interesse generale avente carattere superiore rispetto a quello della conoscenza, ovvero l'interesse fiscale, il quale si sostanzia nella pronta e sollecita riscossione delle risorse necessarie a garantire le funzioni pubbliche essenziali¹⁰ e che potrebbe risultare compromesso qualora il contribuente potesse disporre di un diritto di accesso illimitato¹¹.

Il tema della conoscibilità degli atti del procedimento tributario, come si vedrà, presenta oggi aspetti controversi, rimanendo però di estrema attualità sia nell'ambito della discussione scientifica che dell'elaborazione giurisprudenziale: ciò dimostra, come si vedrà, la necessità di un compiuto intervento del Legislatore.

A fronte, infatti, di un quadro normativo scarso e incompleto che non consente né all'Amministrazione finanziaria di assicurare in maniera certa l'accessibilità, né, tantomeno, al contribuente di esercitare lo speculare diritto alla conoscenza, copiosa sull'argomento è stata l'elaborazione giurisprudenziale del Consiglio di Stato, il quale è addivenuto a statuizioni tese, seppur parzialmente, a sopperire alla carenza di disciplina normativa; tale orientamento, tuttavia, come si vedrà, pare contrastare con i principi statuiti più di recente dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea.

2. L'accesso agli atti tributari: il quadro normativo attuale.

Il quadro normativo che attualmente regola il diritto di accesso rispetto agli atti in possesso dall'Amministrazione finanziaria è esplicitato da alcune fondamentali disposizioni.

In primo luogo, viene in considerazione l'art. 24, comma 1, lett. b), L. n. 241/1990: esso, derogando al generale principio di accessibilità ai documenti amministrativi sancito dalle coordinate ermeneutiche sopra indicate (artt. 1, co. 1 e 22, co. 2 L. n. 241/1990 e art. 97 Cost.), prevede l'esclusione di detto diritto "nei procedimenti tributari, per i quali restano ferme le particolari norme che li regolano".

9 Cfr. L. SALVINI, *Accesso agli atti del procedimento tributario*, in S. CASSESE (a cura di), *Dizionario di diritto pubblico*, cit., p. 66.

10 Cfr. E. DE MITA, *Principi di diritto tributario*, Milano, 2011, 14-15.

11 Sulla preminenza dell'interesse fiscale rispetto al diritto-interesse alla conoscenza degli atti procedurali in materia tributaria, cfr. A. TROPEA, *Il limite al diritto di accesso agli atti aventi natura tributaria*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2017, p. 152.

Tale disposizione, dunque, esclude il diritto di accesso in relazione al procedimento tributario: sarebbe scorretto, però, ritenere che il Legislatore, tenuto ad applicare i principi costituzionali e dell'ordinamento europeo, abbia voluto con tale disposizione introdurre una preclusione assoluta all'accesso tributario. Invero, la *ratio* della limitazione è quella di evitare l'estensione dell'istituto, così come inteso e regolato per il procedimento amministrativo, ad un procedimento, quale quello tributario, del tutto peculiare e caratterizzato dal perseguimento di un primario interesse pubblico (quello fiscale), prevedendo che per esso trovi applicazione la disciplina specialistica settoriale.

Sul punto, occorre, però, rilevare che neppure dopo le leggi di riforma nn. 15 e 80 del 2005, con le quali è stata revisionata la Legge generale sul procedimento amministrativo¹², sono state introdotte nell'ordinamento tributario norme *ad hoc* quanto al diritto di accesso in detto ambito, anche in deroga rispetto a quanto previsto dagli artt. 22 ss., L. n. 241/1990, pur sempre nel rispetto dei principi generali ivi affermati.

In secondo luogo, va richiamato l'art. 6, comma 1, L. n. 212/2000, ("Statuto dei diritti del contribuente"), secondo cui "l'amministrazione finanziaria deve assicurare al contribuente l'effettiva conoscenza degli atti a lui destinati", non specificando, però, il grado né della trasparenza che l'autorità tributaria dovrebbe garantire al contribuente né della segretezza che essa potrebbe opporre al richiedente¹³, né, tantomeno, la fase procedimentale in cui detta "effettiva conoscenza" del contribuente debba essere soddisfatta.

Altra fonte rilevante in materia di accesso tributario è rappresentata dal D.M. n. 603/1996, il quale indica le categorie di documenti tributari sottratte all'accesso¹⁴. Nel dettaglio, gli articoli 2, 3 e 4 del citato D.M.

12 Cfr. G. TINELLI – A. ZITO, *L'ambito di applicazione delle norme sulla partecipazione*, in M.A. SANDULLI (a cura di), *Codice dell'azione amministrativa*, cit., p. 683.

13 Cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., p. 163; A. MARCHESSELLI, *Accertamenti tributari e difesa del contribuente*, Milano, 2018, p. 75.

14 In particolare, l'art. 2 prevede l'inaccessibilità a certe categorie di documenti per motivi attinenti alla sicurezza e difesa nazionale; l'art. 3 prevede l'inaccessibilità a documenti per motivi attinenti alle determinazioni della politica monetaria e valutaria; l'art. 4 sancisce l'inaccessibilità a documenti concernenti la sicurezza pubblica; l'art. 5 esclude l'accessibilità a documenti fiscali "in relazione all'esigenza di salvaguardare la vita privata e la riservatezza di persone fisiche e giuridiche, gruppi, imprese e associazioni". Circa le modalità organizzative e la modulistica per l'esercizio del diritto di accesso, cfr. Circolare del Ministero delle Finanze, 28 luglio 1997, n. 213/S.

prevedono l'inaccessibilità a tutti i documenti relativi alle attività ispettive, di controllo e di indagine fiscale poiché la loro diffusione potrebbe compromettere le scelte di politica tributaria, monetaria e valutaria dello Stato, nonché la quantificazione del gettito fiscale desumibile dall'attività di accertamento. Nondimeno, sono sottratti all'accesso anche atti e rapporti della Guardia di Finanza e delle Agenzie fiscali concernenti sia l'attività di ispezione e controllo condotta nei confronti dei contribuenti sia l'organizzazione delle predette strutture. L'art. 5 del citato D.M., invece, sancisce l'inaccessibilità a determinate categorie di documenti fiscali per ragioni di *privacy* e riservatezza.

Ebbene, nemmeno il suddetto D.M. consente di comprendere se l'inaccessibilità ai documenti aventi rilevanza nell'ambito dell'attività fiscale debba intendersi *sine die* o limitata nel tempo¹⁵. Inoltre, a fronte della sancita inaccessibilità a determinate categorie di documenti fiscali per le ragioni sopra esposte (*in primis* segretezza e riservatezza), manca una disciplina positiva che regoli l'accesso - e le sue modalità di esercizio - nel procedimento tributario.

In sintesi, la ricognizione normativa effettuata permette di evidenziare come in ambito tributario esista un'ampia limitazione del diritto di accesso ai documenti detenuti dall'Amministrazione finanziaria rispetto a quanto avviene, al contrario, in ambito amministrativo.

Emerge, inoltre, in modo lampante, l'assenza di quella normativa di settore cui demanda l'art. 24, co. 1, lett. b), L. n. 241/1990 e che avrebbe dovuto regolare l'istituto dell'accesso in ambito tributario: difatti, nessuna disposizione ha compiutamente consacrato il diritto di accesso in relazione al procedimento fiscale, né ha regolato l'ampiezza e la misura tanto del diritto quanto delle determinazioni adottabili dall'Amministrazione finanziaria a fronte dell'istanza del contribuente. In aggiunta, anche per quanto attiene le forme di tutela esperibili dall'istante a fronte del diniego dell'Amministrazione finanziaria, manca una normativa settoriale imperniata sulle peculiarità del procedimento tributario, dovendosi, in mancanza, fare riferimento alla disciplina generale dettata dall'art. 25, co. 4 e 5, L. n. 241/1990¹⁶: tutto ciò in contraddizione col principio

15 Cfr. S. LA ROSA, *Accesso agli atti dispositivi di verifiche fiscali e tutela del diritto alla riservatezza*, in *Riv. dir. trib.*, 1996, II, p. 1119.

16 Quanto alla tutela della posizione del soggetto richiedente, l'art. 25, co. 4, L. n. 241/1990 prevede una forma di silenzio-diniego (o rigetto) dell'istanza di accesso "*decorso inutilmente trenta giorni dalla richiesta*". Avverso il provvedimento - espresso o tacito - di rigetto sono ammesse due distinte forme di tutela: una giustiziale e una

di conoscenza affermato dallo Statuto dei diritti del contribuente.

Difatti, è tramite la conoscenza preventiva dei documenti che il cittadino/contribuente può controllare e valutare la legittimità dell'esercizio del potere pubblico, prima che l'emissione di un provvedimento illegittimo (o supposto tale) determini al privato un pregiudizio ingiustificato: si otterrebbe così una tutela immediata anziché differita¹⁷.

Inoltre, la trasparenza permette di attuare il più ampio principio del "giusto procedimento", volto ad assicurare la collaborazione fra P.A. e privato e la partecipazione del secondo al procedimento preordinato all'adozione dell'atto finale, permettendo di rendere verificabile e controllabile dall'esterno l'operato della P.A. nell'ottica di due altri principi cardini del diritto amministrativo (e tributario): quello di pubblicità degli atti (desumibile dall'art. 97 Cost.) e quello, di matrice comunitaria, del contraddittorio (endoprocedimentale), "che impone alla P.A., prima dell'adozione di un provvedimento individuale sfavorevole, di ascoltare l'interessato"¹⁸. Lo stesso art.

giurisdizionale. Quella giustiziale si sostanzia in una richiesta di riesame al difensore civico (nel caso di atti di amministrazioni comunali, provinciali o regionali) o alla Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi (nel caso di atti delle amministrazioni centrali e periferiche dello Stato). Quella giurisdizionale, prevista dal co. 5 del citato art. 22, L. n. 241/1990 consente all'istante di adire il Giudice Amministrativo, e innescare il rito particolare regolato dall'art. 116 C.P.A. In modo particolare, l'azione avverso il diniego di accesso si configura come azione di accertamento (volta ad accertare la sussistenza del diritto/interesse di accedere e, dunque, la titolarità di quell'interesse concreto, diretto ed attuale di cui sopra) e, al contempo, di condanna (l'accoglimento dell'azione condurrà ad uno specifico ordine di *facere* rivolto dal giudice alla P.A. avente ad oggetto l'esibizione della documentazione richiesta). Da sottolineare come le due descritte forme di tutela non siano alternative, ma tra loro complementari: i termini per impugnare il provvedimento di diniego di accesso, difatti, sono sospesi sino all'esito del rimedio giustiziale, qualora intrapreso. È evidente che con riguardo all'accessibilità agli atti del procedimento tributario, il rimedio giustiziale consiste nella richiesta di riesame alla Commissione per l'accesso ai documenti amministrativi.

17 Sul punto, cfr. M. LOGOZZO, *L'amministrazione finanziaria come organo di giustizia*, in G. RAGUCCI (a cura di), *Il contributo di Enrico Allorio allo studio del diritto tributario*, Milano, 2015, p. 95.

18 È noto il dibattito dottrinale e giurisprudenziale circa l'obbligatorietà o meno del contraddittorio endoprocedimentale con riguardo al procedimento di accertamento per tutti i tributi (e non solo per quelli "armonizzati" come l'IVA e le accise). Sul tema, cfr. per tutti A. MARCHESELLI, *Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio* in *Corr. trib.*, 2018, 176; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria e il diritto al contraddittorio preventivo*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 193; G. CORASANITI, *Il principio del contraddittorio nella giurisprudenza nazionale e dell'Unione Europea*, in *Dir. prat. trib.*, 2016, II, 1585; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e giusto procedimento nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, I, 474 e ss..

41 della c.d. Carta di Nizza, nell'ambito del "Diritto ad una buona amministrazione", prevede "il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio".

3. L'accesso agli atti nelle diverse fasi del procedimento tributario: questioni controverse.

La scarsità e la mancanza di coordinamento fra le varie fonti che regolano (o, meglio, limitano) il diritto di accesso agli atti tributari ha dato luogo ad un considerevole contenzioso amministrativo tra contribuenti e Amministrazione finanziaria.

Tra le questioni più controverse, vi è quella relativa all'interpretazione del co. 7 dell'art. 24, L. n. 241/1990¹⁹, con cui è stato riconosciuto il c.d. accesso difensivo.

Per affrontare il tema, però, occorre preliminarmente soffermarsi sui limiti che incontra il diritto di accesso ai documenti amministrativi. Ai sensi dell'art. 22, co. 3, L. n. 241/1990, "tutti i documenti amministrativi sono accessibili", ad eccezione di quelli indicati dall'art. 24 della citata legge.

Le ipotesi di esclusione previste da quest'ultima disposizione rispondono, in particolar modo, a due esigenze: da una parte, la segretezza, con riferimento agli interessi pubblici generali (segreto di Stato, altre ipotesi di segreto previste *ex lege* – art. 24, co. 1 lett. a) o dell'istruttoria tributaria – art. 24, co. 1, lett. b); dall'altra parte, la riservatezza (volta a tutelare la vita privata delle persone fisiche, persone giuridiche, gruppi imprese e associazioni), tutelata dal co. 6, lett. d) dell'art. 24, il quale demanda a dei regolamenti governativi l'individuazione delle categorie di documenti inaccessibili, in ragione della preminenza del diritto alla riservatezza rispetto a quello della conoscenza²⁰.

Tuttavia, "allorquando la conoscenza di atti sia necessaria all'esercizio di dette prerogative (...) l'interesse alla riservatezza o alla protezione dei dati personali (...)

19 Cfr. art. 24, co. 7, L. n. 241/1990: "Deve comunque essere garantito ai richiedenti l'accesso ai documenti amministrativi la cui conoscenza sia necessaria per curare o per difendere i propri interessi giuridici".

20 I limiti all'interesse alla conoscenza rappresentati dalla segretezza e dalla riservatezza sono contemplati anche a livello comunitario e, segnatamente, dalla Carta di Nizza, che, nell'ambito del "Diritto ad una buona amministrazione", all'art. 41, prevede "il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale".

recede, determinando la riespansione della regola generale costituita dalla ostensibilità degli atti²¹.

La preminenza del diritto di difesa rispetto agli interessi di segretezza e riservatezza – tale da consentire l'accesso anche laddove, in via ordinaria, sarebbe escluso - è consacrata a livello normativo dell'art. 24, co. 7, L. n. 241/1990²².

Il Consiglio di Stato ritiene pacificamente che il diniego di accesso ai documenti tributari abbia come obiettivo quello di mantenere il riserbo sull'attività istruttoria condotta dall'Amministrazione finanziaria, finché l'azione di accertamento non sia stata conclusa mediante la notifica dell'atto finale al contribuente²³.

Per vero, si è sostenuto che l'inaccessibilità degli atti del procedimento tributario non sia assoluta bensì relativa, posto che essa è temporalmente limitata alla fase di pendenza dello stesso²⁴.

Il principio di diritto affermato dalla giurisprudenza amministrativa, dunque, fornisce un'interpretazione della generale normativa sull'accesso in chiave costituzionalmente orientata, adattandola alle peculiari esigenze, ossia a quella di

21 TAR Lombardia, 27 agosto 2018, n. 2024.

22 L'accesso deve essere consentito - anche in contrasto con l'operatività di uno dei limiti sopra indicati - qualora risulti funzionale a qualunque forma di tutela, giudiziale o stragiudiziale, di interessi giuridicamente rilevanti, "anche prima e indipendentemente dall'effettivo esercizio di un'azione giudiziale, ben potendo l'accesso essere finalizzato alle valutazioni preliminari in ordine al se proporre tale azione, e quindi ad evitare iniziative giurisdizionali al buio"; occorrerà, però, dimostrare la sussistenza di tale astratto interesse difensivo, non limitandosi ad allegare generiche esigenze difensive.

23 Cfr., tra le altre, Cons. Stato, sez. IV, 9 febbraio 2016, n. 527; Cons. Stato, sez. IV, 31 luglio 2014, n. 4046; TAR Lazio, sez. I, 27 settembre 2018, n. 496.

24 Così, Cons. Stato, Sez. IV, 6 agosto 2014, n. 4209. Nel caso di specie, il Consiglio di Stato ha riconosciuto il diritto del contribuente di accedere al ruolo di riscossione quale atto presupposto alla cartella esattoriale nonché alla cartella esattoriale stessa, affermando che: "una lettura dell'art. 24, co. 1, L. n. 241/1990, costituzionalmente orientata, porta a concludere nel senso che la prevista inaccessibilità agli atti del procedimento tributario non è assoluta né opera in qualunque momento, ma è temporalmente limitata alla fase di pendenza dello stesso, non sussistendo esigenze di segretezza nella fase successiva concernente l'adozione dell'atto d'accertamento definitivo o di riscossione dei tributi da parte del Fisco atteso che, diversamente opinando, si arriverebbe alla conclusione che, in uno Stato di diritto, il cittadino può essere inciso dall'imposizione tributaria senza neppure conoscerne il perché e la relativa quantificazione del debito tributario". "In altri termini, cessata la causa della inaccessibilità con l'emissione dell'atto concretante la pretesa impositiva, non c'è ragione alcuna per precludere l'accesso al destinatario dell'atto medesimo; detto accesso deve essere esteso agli atti e ai documenti sottesi alla formazione del detto atto conclusivo, o che ne costituiscono presupposto".

salvaguardare la segretezza dell'attività svolta dal Fisco, posto che l'ostensibilità degli atti di indagine fiscale – nella generalità dei casi, ma non sempre, come si dirà – rischierebbe di comprometterne l'esito positivo dell'accertamento tributario.

Ne deriva che, una volta conclusa la fase istruttoria e decisoria, con l'adozione dell'atto finale di accertamento, ben potrà il contribuente accedere ai documenti oggetto del procedimento preordinato all'emanazione del suddetto atto, specie al fine di consentire l'esercizio del fondamentale diritto di difesa *ex* art. 24 Cost..

In particolare, se il contribuente accedesse ai documenti tributari durante la fase endoprocedimentale di istruttoria e di indagine o in quella decisoria di formazione dell'atto impositivo, potrebbe acquisire la conoscenza di dati da cui potrebbe derivare un pregiudizio per l'azione accertativa, potendo lo stesso contribuente ostacolare o comunque rendere più difficoltoso il controllo del Fisco.

In sintesi, assicurare la conoscenza documentale solo dopo che l'attività istruttoria e decisoria si siano esaurite e che l'atto impositivo si sia formato, nonché portato a conoscenza del contribuente mediante notifica, consentirebbe all'Amministrazione finanziaria di preservare l'interesse fiscale e di evitare che il contribuente possa interferire sull'attività d'indagine.

Detta impostazione, tra l'altro, è consacrata dall'art. 13, co. 2, L. n. 241/1990, il quale esclude l'applicabilità ai procedimenti tributari delle norme – ivi comprese quelle sull'accesso - sulla partecipazione dei privati al procedimento; anche in questo caso, però, l'esclusione è da intendersi non come assoluta, ma come demandante alla particolare normativa di settore, al fine di regolare la collaborazione Fisco/contribuente in armonia con la fisionomia del procedimento tributario e nelle forme necessarie a garantire il corretto esercizio del potere pubblico impositivo.

Tuttavia, pur in presenza di consolidati principi giurisprudenziali, ancora oggi il diritto alla conoscenza vantato dai contribuenti appare, in talune circostanze, ingiustificatamente sacrificato. Si pensi a casi in cui la segretezza dell'agire fiscale non sia funzionale ad evitare possibili alterazioni probatorie da parte del contribuente, come può accadere in presenza di documenti pervenuti all'Amministrazione finanziaria e non modificabili dal contribuente. Ad esempio, nello svolgimento della fase istruttoria, sovente l'autorità fiscale notifica dei questionari al contribuente o ai soggetti a lui collegati: in questi casi, pur non ricorrendo ancora un atto impositivo emesso dall'Amministrazione finanziaria, il contribuente viene a conoscenza dell'avvio di un'indagine nei suoi confronti. Tuttavia, come anche rilevato dalla

giurisprudenza amministrativa²⁵, la richiesta di accesso viene rigettata dal Fisco perché non è stato ancora formato l'atto impositivo. Con riguardo ai documenti acquisiti dall'Amministrazione finanziaria e non modificabili dal privato, non si vede perché l'istanza di accesso agli atti dovrebbe essere intesa come idonea ad ostacolare o alterare l'attività impositiva. Non si comprende, quindi, la logica sottesa al rigetto opposto dall'autorità tributaria alla richiesta di ostensione presentata dal contribuente.

Un altro esempio, collegato al precedente, è rappresentato dalla richiesta da parte dell'Amministrazione finanziaria di documenti bancari e finanziari ad un istituto di credito; anche in questo contesto, il privato potrebbe venire, di fatto, a conoscenza dello svolgimento di una verifica nei suoi confronti, ma, come nel precedente caso, egli non sarebbe nelle condizioni di poter distruggere, occultare o modificare i documenti "compromettenti" che lo riguardano²⁶.

Orbene, nei casi descritti, l'esigenza di segretezza del fisco non parrebbe preordinata a salvaguardare alcun superiore interesse pubblico, sicché escludere il contribuente dalla possibilità di partecipare a questo tipo di procedimenti, negandogli il diritto di accesso, potrebbe risultare sintomatico di un eccesso di potere. Sul punto, una recente pronuncia ha riconosciuto ad una società, condebitrice solidale del contribuente, il diritto di ottenere l'accesso agli atti relativi all'esecuzione adottati nei confronti del secondo, al fine di garantire al primo la possibilità "di intraprendere eventuali iniziative giudiziarie a propria difesa"²⁷.

L'evoluzione della giurisprudenza nazionale ha portato a riconoscere il diritto di accesso di una società che, al fine di verificare l'esistenza del credito IVA cedute da altra società controinteressata, aveva presentato apposita istanza al fine di verificarne l'esistenza²⁸.

25 Cfr. Cons. Stato, 12 gennaio 2011, n. 116; Cons. Stato, sez. VI, 28 settembre 2010, n. 7183; Cons. Stato, sez. IV, 31 maggio 2007, n. 2820; Cons. Stato, sez. VI, 26 marzo 1992, n. 193.

26 Cfr. A. VIOTTO, *I poteri di indagine dell'Amministrazione finanziaria*, Milano, 2002, p. 325.

27 Cfr. TAR Lazio, Sez. III, 11 giugno 2016. Per una più compiuta analisi della sentenza, si veda F. FARRI, *Accesso agli atti in fase di riscossione e "imparzialità" dell'esecuzione*, in *Rivista di Diritto Tributario – Supplemento online*, 7 dicembre 2016.

28 Cfr. TAR Lombardia, Sez. dist. Brescia, 4 giugno 2018, n. 543. In modo particolare, la sentenza ha affermato che "le informazioni delle dichiarazioni fiscali e dei relativi allegati sono accessibili da parte di tutti coloro che abbiano interesse a utilizzarle nei confronti dell'amministrazione o di soggetti privati", sempre che ricorra il requisito della stretta indispensabilità della conoscenza rispetto alla situazione giuridicamente rilevante da tutelare.

Al contrario, è stata esclusa la sussistenza "del rapporto di stretta necessità e/o indispensabilità tra l'interesse conoscitivo e il diritto di difesa", in un caso in cui l'istante aveva richiesto l'accesso a tutta la documentazione fiscale, reddituale e patrimoniale del coniuge, al fine di riversare detti atti nel giudizio civile di separazione e per supportare la quantificazione dell'eventuale assegno di mantenimento²⁹. In particolare, il diritto di accesso è stato escluso in quanto, a seguito del bilanciamento tra il diritto alla riservatezza del terzo e il diritto di difesa dell'istante prevale il primo, rimanendo il secondo comunque perseguibile "con eguale efficacia e pienezza per tramite delle regole del rito civile".

Inoltre, il riconoscimento del diritto di accesso sarebbe andato ad esclusivo vantaggio di una sola delle parti del giudizio civile, comportando così un "trattamento irragionevolmente differenziato tra le parti (...) di un rapporto processuale conformato dal principio di parità", tutelato dal principio del giusto processo *ex art. 111 Cost.*

L'indirizzo che, invece, è venuto a maturare in seno alla Corte di Giustizia dell'Unione Europea è completamente opposto a quello sviluppatosi nella giurisprudenza amministrativa nazionale.

Difatti, i Giudici eurounitari³⁰ hanno di recente affermato³¹ il principio secondo cui il diritto di accesso da parte dei contribuenti, anche se esercitato antecedentemente all'emissione di un provvedimento impositivo deve essere generalmente consentito, potendo essere negato solo al ricorrere di "obiettivi di interesse generale" da contrapporre agli interessi dei soggetti richiedenti³².

La giurisprudenza unionale, pertanto, a differenza di quella amministrativa nazionale, ammette in via generale il diritto di accesso nel procedimento tributario e ciò, a prescindere dal fatto che vengano in considerazione tributi armonizzati. Difatti, tale diritto è ammesso anche nella fase istruttoria dove l'unico limite è rappresentato dal bilanciamento con i predetti obiettivi di interesse generale.

29 Cfr. TAR Lombardia, 27 agosto 2018, n. 2024.

30 CGUE, 9 novembre 2017, causa C-298/16.

31 La Corte di Giustizia, difatti, ha precisato che, per esercitare efficacemente il diritto di difesa, è fondamentale per il contribuente conoscere tutti gli elementi che fondano la contestazione che l'Amministrazione finanziaria è in procinto di avanzare già nel corso del procedimento istruttorio. Così operando, sarebbe possibile "fornire spiegazioni (...) o far valere motivi (...) rispetto al punto di vista dell'Amministrazione tributaria".

32 Cfr. G. DELLABARTOLA, *Diritto di accesso agli atti del procedimento tributario (quasi) senza limiti*, in *Corr. trib.*, 2018, p. 457.

Per vero, la CGUE riconosce che tra questi ultimi possono essere ricompresi il diritto alla riservatezza delle persone fisiche, il segreto professionale, nonché le fattispecie in cui la conoscenza dei documenti potrebbe nuocere all'effettiva attività investigativa dell'Amministrazione finanziaria³³. Ne deriva, alla luce del sistema di gerarchia delle fonti (secondo cui il diritto eurounitario prevale su quello interno), che la giurisprudenza della Corte di Giustizia potrebbe (o meglio, dovrebbe) influenzare quella nazionale.

4. Conclusioni: l'interesse fiscale e l'esigenza di segretezza quali giustificazioni della limitazione all'accesso degli atti tributari.

In definitiva, in vista di una sempre maggiore apertura all'accesso anche in ambito tributario, sarebbe opportuno che il diniego alle relative istanze fosse opposto dall'Amministrazione finanziaria al contribuente solo in via eccezionale, sulla base cioè di un'esigenza di segretezza già individuata dalla legge, senza che l'autorità fiscale possa esprimere alcuna valutazione discrezionale sull'*an* del diritto, così garantendo la legalità dell'agire amministrativo.

Eventuali determinazioni discrezionali, non ancorate al dettato normativo, difatti, rischierebbero di restringere il grado di trasparenza della P.A..

Dovrebbe essere l'ordinamento a selezionare i casi in cui l'interesse fiscale debba essere salvaguardato con la compressione di un diritto del contribuente e quando, invece, detto interesse generale e detto diritto soggettivo possano coesistere ed essere entrambi preservati, a nulla rilevando la fase in cui perviene l'istanza e, dunque, l'avvenuta formazione (o meno) dell'atto impositivo.

Si tratta di una prospettiva *de iure condendo*, che si inserisce in un più ampio processo (già in atto) di cambiamento di visione del rapporto fisco-contribuente, sempre più incentrato alla collaborazione e partecipazione (e, quindi, alla trasparenza), come dimostra il nuovo "regime di adempimento collaborativo"³⁴, attraverso il quale da un agire successivo e repressivo dell'illecito è possibile passare ad una collaborazione preventiva che eviti l'illecito stesso. Il progressivo potenziamento della c.d. *tax compliance* dimostra come necessariamente si debba passare attraverso una ridefinizione del rapporto fisco-contribuente, basato sempre più sulla collaborazione, partecipazione, trasparenza e, dunque, anche mediante l'accesso agli atti laddove compatibile con gli *obiettivi di interesse generale* tutelati dall'ordinamento.

³³ In questi termini, cfr. punto 36, Corte giustizia UE, sez. III, 9 novembre 2017, causa C-298/16.

³⁴ Il "Regime di adempimento collaborativo" o di "Cooperative compliance", istituito con D. Lgs. n. 128/2015, è un particolare regime di collaborazione tra Agenzia delle Entrate e contribuenti dotati di precisi requisiti soggettivi e oggettivi fissati dalla legge e che permette di addivenire all'azzeramento del c.d. *rischio fiscale*, da intendersi quale rischio di operare in violazione di norme di natura fiscale o in contrasto con i principi o con le finalità dell'ordinamento tributario. Tale regime si pone l'obiettivo di instaurare un rapporto di fiducia tra Amministrazione e contribuente tramite un'interlocazione costante e preventiva tra i due soggetti del rapporto tributario.

Il diritto a una buona amministrazione e contraddittorio: lacune, deviazioni e barriere all'accesso nel diritto tributario italiano

di Gaetano Ragucci*

1. Premessa.

Dopo tanto discutere, il tema della garanzia del contraddittorio nei procedimenti tributari offre ormai pochi spunti alla riflessione, eppure due presentano forse qualche profilo di residuo interesse. Entrambi apportano all'assetto risultato dalla nota sentenza delle Sezioni Unite della Cassazione n. 24823/2015 argomenti che ne compromettono la stabilità, senza tuttavia condurre a una nuova sintesi.

Essi sono: a) la fragilità della distinzione tra tributi "armonizzati" e "non armonizzati", eretta dalla giurisprudenza di legittimità a barriera di contenimento della forza espansiva del principio del contraddittorio di derivazione europea; e b) l'affermarsi, nel diritto europeo e nazionale, di una garanzia della posizione giuridica del contribuente data dal concorso del procedimento e del processo, rispetto alla quale la tutela dell'interesse erariale rivela la sua natura di vincolo ideologico recessivo.

L'analisi di questi argomenti fa emergere a evidenza almeno due dati che vanno oltre il problema particolare, e che spiegano almeno in parte lo stallo in cui ci si trova: c) il disagio dei Giudici nazionali chiamati ad assicurare la tutela dei diritti del contribuente riconosciuti dal diritto europeo nei confronti di una amministrazione pubblica, al di fuori da una prescrizione legislativa espressa; e d) l'inadeguatezza della soluzione apprestata all'interno della proposta di legge sulla semplificazione fiscale all'esame della Commissione Finanze della Camera (c. 1074), che di quel vincolo ideologico si presenta come l'anacronistica sopravvivenza.

Come dire che le cause della situazione presente vengono da lontano, ed è su di esse che occorre riflettere per superarla. Ma procediamo con ordine.

2. La fragile distinzione tra tributi "armonizzati" e "non armonizzati".

Da tre anni la questione del contraddittorio ha cessato di avere ricadute pratiche rilevanti sul rapporto tra fisco e

contribuenti a causa della massima espressa dalla citata sentenza delle SS. UU. della Corte Cass. n. 24823/2015, per la quale per i tributi "armonizzati" il diritto relativo trova base legale nell'art. 41 della Carta europea dei diritti (che ne impone il rispetto anche in mancanza di una disciplina espressa di diritto interno), e limite nella regola che ne consente il sacrificio quando il contribuente non avrebbe avuto seri motivi da fare valere; mentre per i tributi "non armonizzati" va riconosciuto solo nei casi previsti dalla legge.

Su questo canovaccio si sono inserite poche varianti. Si è constatato che con la riforma degli artt. 20 e 53-*bis* TUIR la contestazione di un abuso in materia di imposta di registro implica il rispetto del contraddittorio, e si è precisato che nell'accertamento delle imposte locali lo stesso diritto non è invece garantito. Inoltre, per i tributi "non armonizzati" la c.d. prova di resistenza richiesta nel caso di violazione della clausola generale di derivazione europea non sarebbe necessaria, bastando a generare l'invalidità dell'atto conseguente la pura e semplice violazione della legge.

Ci si potrebbe chiedere quale fondamento si possa riconoscere alla distinzione tra tributi armonizzati e non armonizzati quando vi sono regole di portata generale (emblematico il caso dell'abuso) in cui il legislatore non ne tiene conto. Ma è la distinzione stessa a essere priva di sostanza giuridica, ed è quanto occorre mettere subito in evidenza.

È il classico caso in cui la formula descrittiva non rappresenta fedelmente l'istituto giuridico sottostante.¹ A ben vedere, infatti, la Carta europea dei diritti si applica agli Stati membri quando danno attuazione diretta o anche indiretta al diritto dell'Unione; e ciò avviene, sebbene in ambiti, con finalità, e secondo procedure diverse, non solo nella forma dell'armonizzazione (art. 113

* Professore Ordinario di Diritto tributario – Università degli Studi di Milano. Presidente nazionale Anti.

¹ Comelli, *L'armonizzazione (e il ravvicinamento) fiscale tra lo « Spazio unico europeo dell'Iva », la direttiva del Consiglio « contro le pratiche di elusione fiscale » e l'abuso del diritto*, in *Riv. Dir. Prat. trib.* 2018, 1400 ss..

TFUE), ma a pari titolo anche nel c.d. ravvicinamento delle legislazioni (art. 115 TFUE).

Per stare alla cronaca legislativa, mi pare, per esempio, difficile affermare che, con il recepimento delle Direttive ATAD 1 e 2,² incidenti sulla deducibilità degli interessi passivi, sulla disciplina dell'imposizione fiscale in uscita, sull'abuso del diritto, sulla disciplina delle CFC, e sulle azioni di contrasto ai disallineamenti da ibridi, il nostro ordinamento non dia attuazione al diritto dell'Unione, e che pertanto gli istituti interessati dagli interventi di riforma restino al riparo dall'influenza della Carta europea dei diritti solo perché incidono su tributi (Ires; Irpef) "non armonizzati".

Qui si manifesta un significativo disallineamento dai precetti europei della giurisprudenza delle Sezioni Unite della Corte in materia di contraddittorio, che però è uno dei molti. A partire dalla legge del 2003, che poneva tra i criteri direttivi della riforma dell'imposta sui redditi delle società l'adozione di "un modello fiscale omogeneo a quelli più efficienti in essere nei Paesi membri dell'Unione europea",³ anche la disciplina dell'imposizione diretta ha incorporato un gran numero di norme che danno attuazione al diritto europeo.

Ciò è avvenuto con l'introduzione di regole dirette all'abbattimento delle barriere che ostacolavano la creazione e il mantenimento di un mercato basato sulla concorrenza, e in seguito anche alla difesa delle prerogative degli Stati membri che si ha con la realizzazione di un sistema fiscale "equo". Su questo secondo versante, a partire dalla sentenza *Marks & Spencer*,⁴ si è avuto un processo di armonizzazione c.d. negativa soprattutto in relazione alle situazioni ascrivibili al filone della c.d. *Home State Restriction*, e in seguito anche di armonizzazione c.d. positiva, di cui le due Direttive ATAD appena citate sono appunto l'espressione.

Per riprendere una osservazione tante volte ripetuta anche nei documenti ufficiali dell'Unione, le norme così acquisite non potrebbero sottrarsi ai precetti della Carta europea dei diritti, senza pregiudicare la fiducia dei contribuenti italiani nell'equità del sistema.⁵

² Direttiva UE n. 2016/1164, e Direttiva UE n. 2017/952.

³ Art. 4 L. n. 80/2003 recante « Delega al Governo per la riforma del sistema fiscale statale ».

⁴ Corte di giustizia, sentenza 13 dicembre 2005, causa C-446/03, *Marks & Spencer plc v. David Hasley (Her Majesty's Inspector of Taxes)*, in Racc., I-10837.

⁵ Nel primo considerando della Direttiva 2016/1164 si legge: « ... È... fondamentale ristabilire la fiducia nell'equità dei sistemi fiscali e consentire ai governi di esercitare effettivamente la loro sovranità fiscale. ... ».

E il caso del diritto al contraddittorio mi pare sia capace di simili effetti.

Oltre a questo, tra i fattori della fragilità della distinzione accolta dalla sentenza SS. UU. Corte Cass. n. 24823/2015 v'è pure da considerare la previgenza, rispetto alla Carta europea dei diritti, del contraddittorio come principio generale del diritto europeo.⁶ L'art. 41 lo pone tra i corollari del diritto a una buona amministrazione, ed è espressamente previsto che, mentre i diritti vanno "rispettati" (dunque sono regole), i principi vanno "attuati" dagli Stati membri nell'ambito dell'attuazione del diritto dell'Unione (art. 51 par. 1 della Carta). Tuttavia, nella giurisprudenza della Corte di Giustizia la tutela dei diritti riconosciuti dalla Carta si è aggiunta, senza sostituirvisi, ai principi generali del diritto europeo, tra i quali il rispetto dei diritti della difesa ha una lunga tradizione.

Occorre perciò liberarsi da un equivoco; perché, quando si parla del contraddittorio, il riferimento non è alla Carta europea dei diritti, che lo ha recepito tra i diritti e quindi tra le regole da rispettare, ma è alle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, da cui la giurisprudenza della Corte lo ha ricavato.⁷

Non credo superfluo soffermarsi su questo aspetto, per evidenziare ancora una volta che, a questo livello, i principi sono una specie del genere "norma giuridica", diversa dalla regola perché "fondamentale" (il principio è idoneo a giustificare una pluralità di regole, e non richiede a sua volta giustificazione), e "categorico" (i suoi effetti non sono condizionati al verificarsi di fatti determinati).⁸ Essi "delineano un programma di scopo, che deve essere attuato nella misura massima compatibile con le possibilità di diritto e di fatto esistenti", e sono categoria prescrittiva diversa dai principi generali che vengono in gioco nell'interpretazione della legge (art. 12 disp. prel. al cod. civ.).⁹

Ciò consente che producano effetto anche in presenza di lacune, come non sarebbero in grado di fare

⁶ IAIA, Il contraddittorio anteriore al provvedimento amministrativo tributario nell'ordinamento dell'Unione europea. Riflessi nel diritto nazionale, in Dir. Prat. Trib. 2016, 10055, e n. 38 con rinvio alle Spiegazioni relative alla carta dei diritti fondamentali (2007/C 303/02), in www.issirfa.cnr.it, che sull'art. 41 riferiscono: « ... è basato sull'esistenza dell'Unione in quanto comunità di diritto, le cui caratteristiche sono state sviluppate dalla giurisprudenza che ha consacrato segnatamente la buona amministrazione come principio generale di diritto ».

⁷ Corte Giustizia CE, sent. In C-349/07 *Sopropé*, punti 33-36.

⁸ Guastini, *Saggi scettici sull'interpretazione*, Torino 2017, 92-3.

⁹ Mengoni, *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, Milano 1996, 128, testo e nota 35.

se rientrassero tra i principi utili all'interpretazione.

Tutto questo ha una diretta incidenza sul tema che ci occupa. Non è infatti discutibile che i principi del diritto europeo vincolano gli Stati membri quando danno attuazione al diritto dell'Unione, ma mi pare di potere dire che la loro caratura costituzionale non consente di delimitarne la portata secondo un rigido criterio di competenza derivato dall'art. 5 TFUE. Si potrebbe perciò ammettere che il principio del rispetto dei diritti della difesa sia confinato agli istituti che danno attuazione al diritto europeo, ma solo se fosse totalmente privo di riscontro nella tradizione costituzionale italiana.

Il fatto è che così non è, come subito vedremo.

3. La garanzia della difesa tra procedimento e processo nel diritto UE.

Fino a qualche anno fa la rievocazione di un principio che impone il rispetto dei diritti della difesa nel procedimento amministrativo avrebbe potuto generare qualche perplessità. A rigori, la difesa si esercita nel giudizio, e le forme di partecipazione al procedimento amministrativo si collegano ai principi di legalità e di imparzialità amministrativa sanciti dagli artt. 23 e 97 Cost., più propriamente che non alla garanzia dell'art. 24 Cost..

Forse già allora si avrebbe potuto pensare a un'anticipazione delle tutele del processo, a fronte di attività amministrative che, se no, ne avrebbero compromesso gli effetti. Dopo l'approvazione della Carta europea dei diritti una impostazione simile viene dalla *lettura integrata* dell'art. 41 (diritto a una buona amministrazione) e dell'art. 47 (diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale), 48 (presunzione di innocenza e diritti della difesa). Lettura che mi pare affacciarsi per esempio nella sentenza dalla Corte di Giustizia C-419/14 del dicembre 2015 *WML*, e che è forse suscettibile di ulteriori e utili applicazioni ai fini che qui interessano.

Nell'occasione, la Corte ha giudicato il caso di un atto di accertamento basato su materiale istruttorio (intercettazioni telefoniche, corrispondenza elettronica) raccolto in un processo penale nei confronti di terzi, a cui il soggetto d'imposta contro il quale era fatto valere non aveva partecipato. E ha affermato che al giudice nazionale spetta « *verificare se, conformemente al principio generale del rispetto dei diritti della difesa, il soggetto passivo abbia avuto la possibilità, ..., di avere accesso a tali prove e di essere ascoltato sulle stesse* ».

Ha poi aggiunto: « *Se esso constata che tale soggetto passivo non ha avuto detta possibilità o che tali prove sono state ottenute nell'ambito del procedimento penale o utilizzate nell'ambito del procedimento amministrativo in violazione dell'articolo 7 della Carta, detto giudice nazionale non deve ammettere tali prove e*

deve annullare detta decisione se essa risulta, per tale ragione, priva di fondamento Parimenti, non devono essere ammesse tali prove se detto giudice non è abilitato a controllare che esse siano state ottenute nell'ambito del procedimento penale conformemente al diritto dell'Unione o non può quantomeno sincerarsi, sulla base di un controllo già effettuato da un giudice penale nell'ambito di un procedimento in contraddittorio, che esse siano state ottenute conformemente a tale diritto » (sent. cit. punto 91).

Non occorre dire che nella sistematica del diritto europeo il diritto di accesso e il diritto di essere ascoltato nel procedimento amministrativo sono componenti del diritto a una buona amministrazione. Ciò che pare emergere con sufficiente chiarezza è, però, che al vizio dovuto al suo mancato rispetto prima dell'accertamento fiscale può porre rimedio il controllo di un giudice (penale) nel contraddittorio delle parti, quindi l'esercizio del diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale.

L'argomento è sintomatico di una garanzia complessiva della posizione giuridica soggettiva del contribuente, affidata al concorso paritetico e biunivoco (nel senso che dove non ci sono le une possono soccorrere le altre) delle regole del procedimento e del giudizio.

Un fenomeno analogo mi pare si ricavi anche dalla giurisprudenza della Corte EDU nella materia del giusto processo, ove la si recepisca nell'interpretazione dell'art. 48 della Carta, in virtù del principio di equivalenza espresso dall'art. 52 c. 3.¹⁰ Il riferimento è alla sentenza nel ricorso n. 15485/09 (4/5/2017) *Chap Ltd vs. Armenia*, che nel caso di un accertamento emesso sulla base di dichiarazioni di terzi raccolte nel corso del procedimento amministrativo, ha dichiarato illegittimo il rifiuto del Giudice della lite tributaria di dare ingresso alla prova testimoniale richiesta a discarico dal soggetto d'imposta, per violazione dell'art. 6 par. 3 della Convenzione,¹¹ perchè vertente su circostanze idonee a sostenere la decisione.

Qui il problema non coincide con il diritto di accesso alle prove, e di essere sentito prima di subire un atto potenzialmente pregiudizievole, ma vi è prossimo. Ed è che l'amministrazione può assumere dichiarazioni di terzi al di fuori dal contraddittorio con l'interessato, cioè senza che questo sia ammesso a interrogarli su circostanze a sè

¹⁰ A riguardo, le Spiegazioni relative alla carta dei diritti fondamentali (2007/C 303/02) chiariscono: « *Il paragrafo 3 intende assicurare la necessaria coerenza tra la Carta e la CEDU affermando la regola secondo cui, qualora i diritti della presente Carta corrispondano ai diritti garantiti anche dalla CEDU, il loro significato e la loro portata, comprese le limitazioni ammesse, sono identici a quelli della CEDU* ».

¹¹ Le Spiegazioni relative alla carta dei diritti fondamentali (2007/C 303/02) stabiliscono la corrispondenza dell'art. 6 par. 3 della Convenzione con l'art. 48 della carta europea dei diritti.

favorevoli. Spontaneo osservare che, se non si può porre rimedio invocando il principio del rispetto dei diritti della difesa all'interno del procedimento (e questo è il caso), la tutela viene recuperata nel processo, mettendo in discussione l'ostacolo all'ammissione di una prova testimoniale sulle circostanze rilevanti ai fini della decisione. Anche qui, una tutela integrata della difesa, anche se con moto, per così dire, discendente (dal procedimento al processo).

4. (segue): e nel diritto costituzionale italiano.

Un'integrazione tra le regole del procedimento e del processo finalizzata ad assicurare una protezione complessiva della posizione giuridica del contribuente, equivalente a quella offerta dal diritto dell'Unione, si osserva nella giurisprudenza costituzionale italiana in tema di giusto procedimento. Ed è anche sul filo di questa comunanza di indirizzi che sostengo la recessività della segregazione del diritto tributario nazionale dall'area di influenza del principio del rispetto dei diritti della difesa di matrice europea.

Accanto a pronunce dettate da una logica che è stata definita « *oggettivo-funzionalistica* », per dire che è diretta a evidenziare (più sul piano empirico che dei principi) l'utilità della partecipazione del privato al procedimento in un'ottica di efficienza dell'azione amministrativa, la giurisprudenza della Corte costituzionale italiana conta infatti un significativo numero di sentenze, anche relative a leggi tributarie, che si allineano a una diversa direttiva « *soggettivo-garantistica* », focalizzata invece sull'esigenza di offrire al privato una protezione giuridica altrimenti carente.¹² Ed è questo secondo filone giurisprudenziale a presentare le maggiori affinità con le indicazioni che provengono dal diritto a una buona amministrazione di ascendenza europea.

All'interno di questo orientamento si è assistito, invero, alla revisione della tesi della sufficienza della garanzia della difesa offerta dal giudizio, e a un suo recupero di efficienza nel procedimento che lo precede. Sviluppo, questo, che nell'ambito tributario risponde a una sensibilità per forza di cose più diffusa tra i giudici del merito, per esperienza diretta consapevole del pregiudizio derivante dai limiti della cognizione giudiziale sul fatto, dovuti ai caratteri del giudizio tributario, che non tra i giudici di legittimità, che dal fatto devono invece prescindere.

La circostanza che la spinta più forte verso una rimozione degli ostacoli all'esercizio del diritto al contraddittorio

nel procedimento sia venuta dalla giurisdizione di merito - da qui provengono le ordinanze di remissione alla Corte Costituzionale di questioni di legittimità in materia di contraddittorio giudicate dai giudici di legittimità manifestamente infondate - autorizza ad ammettere l'usura del modello del giudizio impugnatorio. Usura a cui il legislatore ha posto rimedio nel giudizio amministrativo - l'adozione del Codice del D. Lgs. n. 104/2010 ha comportato la riforma dei mezzi di prova (fra i quali è stata prevista la testimonianza), e delle forme di integrazione delle conoscenze del giudice -, ma non nel giudizio tributario, ancora caratterizzato da una istruttoria "secondaria" rispetto a quella amministrativa di tipo inquisitorio che si svolge prima e al di fuori del processo, e "residuale", in quanto possibile con l'uso degli stessi mezzi di cui dispone per i propri fini l'Agenzia delle entrate.

Accanto a questo elemento che si può considerare *strutturale*, la disciplina del processo presenta pure elementi *effettuali*, anch'essi convergenti nel limitare le facoltà difensive che il contribuente può esercitare nel giudizio, e da giustificare l'istanza di un proporzionale riequilibrio già nella fase del procedimento.

Tutti ricordiamo che l'ordinanza con la quale la CTR della Toscana aveva rimesso alla Corte la questione di legittimità dell'art. 12 c. 7 L. n. 212/2000 in quanto non applicabile alle verifiche c.d. "a tavolino" adducendo un contrasto con l'art. 24 Cost., si riferiva ai regimi di *prova legale* in favore dell'amministrazione, capaci di tali effetti in quanto vincolanti anche per il giudice dell'impugnazione. Ma altrettanto si può dire per le *attenuazioni* dell'onere probatorio gravante sull'amministrazione previsti dalla legge (p.es. accertamento induttivo extracontabile), o create dalla giurisprudenza (p.es. giudizio di sufficienza anche di un solo indizio nell'accertamento induttivo contabile). Si pensi poi alle *inversioni* dell'onere della prova (così per la prova della destinazione alla spesa delle disponibilità liquide di inizio di anno nei c.d. accertamenti bancari), e ai *vincoli* alla prova contraria (p.es. la irrilevanza della prova del pagamento ai fini dell'accertamento della realtà dell'operazione fatturata) operanti per specifiche tipologie di accertamento.

In tutti questi casi, l'acquisizione di un elemento di prova conseguita nell'istruttoria amministrativa senza la partecipazione dell'interessato può decidere il giudizio, anche in deroga alla disciplina ordinaria dell'onere della prova espressa dall'art. 2729 cod. civ., il che significa attraverso la limitazione di facoltà difensive altrimenti riconosciute. Si tratta di una situazione storicamente acquisita di cui la Corte ha già riscontrato la compatibilità con la Costituzione, ma suscettibile di evoluzione nella

¹² Per i riferimenti sia consentito rinviare al nostro *Contraddittorio e « giusto procedimento » nella giurisprudenza della Corte Costituzionale*, in *Riv. Dir. Sc. Fin.* 2016, I, p. 474 ss.

logica della tutela integrata della posizione giuridica del contribuente.¹³

È infatti certo che le pronunce di inammissibilità con le quali la Corte costituzionale ha declinato le questioni che le sono state proposte non hanno modificato in nulla una situazione obiettivamente sbilanciata in favore della parte pubblica, che la generalizzazione del diritto al contraddittorio all'interno del procedimento può riequilibrare.¹⁴

Si tratta allora di mettere da parte le resistenze che impediscono di vedere che gli interessi collettivi e pubblici affidati all'amministrazione finanziaria sono meglio tutelati attraverso la creazione di un rapporto di reciproca fiducia con il contribuente.

5. La difficoltà del Giudice nazionale a tutelare diritti verso una pubblica amministrazione al di fuori di un'espressa prescrizione di legge.

13 Con la sentenza n. 283/1987 la Corte aveva giustificato il ricorso a regimi legali di prova nel giudizio tributario traendo argomento dalla particolarità della materia, e dallo speciale rilievo che l'interesse dello Stato alla percezione dei tributi avrebbe avuto nella Costituzione (punto 15 del Considerato in diritto). La posizione si collocava nel filone giurisprudenziale di tradizione "funzionalistica" (Gallo, *Quale modello processuale per il giudizio tributario?*, in *Rass. trib.*, 2011, p. 11 e ss.), ma è stata superata dal *revirement* della sentenza Corte cost., n. 109/2007. Nell'occasione, la Corte ha infatti affermato che la riconosciuta natura pubblicistica dell'obbligazione tributaria non implica affatto – né consente – che posizione di supremazia che l'amministrazione occupa nella istruttoria amministrativa si perpetui nella successiva fase giurisdizionale. E che il principio dell'onere della prova è il presidio dell'essenziale funzione del processo e della terzietà del giudice che lo dirige (punto 6 del Considerato in diritto). Sulla stessa linea di pensiero si colloca la sentenza Corte cost., n. 228/2014, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale, per violazione dell'art. 3 e 53 Cost. dell'equiparazione dei prelevamenti bancari a compensi del percettore di redditi di lavoro autonomo), escludendo perciò che l'ordine di esibizione delle prove documentali previsto dall'art. 210 c.p.c. possa sopperire alle deficienze probatorie in cui la parte pubblica sia incorsa.

14 Per Cassese, *Il diritto alla buona amministrazione*, in <https://www.irpa.eu/wp-content/uploads/2011/05/Diritto-alla-buona-amministrazione-barcellona-27-marzo.pdf>, il diritto a una buona amministrazione di fonte europea avrebbe subito un processo di costituzionalizzazione, il cui primo effetto è stato una significativa trasformazione funzionale; infatti: "Da principio in funzione della efficacia della pubblica amministrazione ("ex parte principis"), è divenuto principio in funzione dei diritti dei cittadini ("ex parte civis"). Prima era considerata mezzo per assicurare che il potere pubblico fosse efficace, perché gli interessi collettivi e pubblici ad esso affidati fossero pienamente tutelati. Poi è divenuta strumento per assicurare una difesa dal potere pubblico, perché le situazioni giuridiche soggettive dei privati potessero essere tutelate più efficacemente. Ad esempio, la partecipazione dei privati nella prima versione serve all'amministrazione, per conoscere meglio prima di decidere; nella seconda versione serve al privato, per far sentire la propria voce prima che l'amministrazione concluda il procedimento".

Le considerazioni sin qui svolte consentono di affermare che anche nel diritto nazionale vi sono le condizioni perché il contraddittorio sia assunto al rango di principio.¹⁵ E perché, in questa veste, esso delinea, come detto, un "programma di scopo", che il giudice sia tenuto ad attuare nella misura massima compatibile con le possibilità di diritto e di fatto esistenti nelle condizioni di tempo e di luogo date.

Quali, dunque, gli ostacoli, che ne hanno impedito l'affermazione?

Concorrono, indubbiamente, al risultato ragioni di ordine pratico, che rinviano alla complessità della macchina amministrativa, e alla varietà di situazioni che si possono verificare nel caso concreto ove le si volesse frapporre una fase contraddittoria non prevista, con conseguenze difficilmente calcolabili sull'efficienza complessiva del procedimento. Si tratta di uno scrupolo comprensibile, ma che a mio avviso non giustifica l'inerzia. Ogni giudice viene chiamato a valutare fattispecie determinate, rispetto alle quali è in grado di valutare le modalità di applicazione del principio materialmente praticabili nel caso che gli è stato sottoposto.

Il fatto è che, con la sentenza, il principio si converte in un diritto individuale intangibile nel contenuto, ma soggetto a limiti sottoposti a una determinazione giudiziale compiuta caso per caso. Il tema è, perciò, l'effettiva possibilità per il giudice di assolvere questo compito, in un quadro costituzionale che lo vuole soggetto solo alla legge, in un contesto di tendenziale disintermediazione del Parlamento nella tutela dei diritti del contribuente, e, *last but not least*, senza l'aiuto di una chiara gerarchia delle fonti.

Il problema si è già posto in termini talvolta drammatici per la collaborazione del giudice nazionale all'attuazione del diritto europeo, in situazioni in cui in un giudizio di rinvio interpretativo pregiudiziale le indicazioni della Corte di Giustizia erano talmente indeterminate da mettere in discussione la riserva di legge, e il principio di separazione dei poteri. I casi in cui l'ordinamento europeo affida al giudice nazionale compiti non coerenti con il principio della soggezione del giudice alla legge non sono rari, e in situazioni estreme – l'occasione di queste riflessioni è offerta dal vero e proprio *hard case* Taricco – si è soliti invocare la necessità di una "mediazione costituzionale" da parte della Corte, sollecitando pronunce della Corte volte a favorire l'adattamento dell'ordinamento interno alle dinamiche di un diritto giurisprudenziale, prima tra tutte l'introduzione dello *stare decisis*, e di una re-

15 Corte Cost. n. 132/2015.

golazione degli effetti delle sentenze nel tempo.¹⁶ Neppure in queste ipotesi l'inerzia si giustifica, perché implica la rinuncia a fare giustizia nel caso concreto.

Tuttavia, nella sentenza n. 24823/2015 le Sezioni Unite della Corte non hanno avvertito nessuna remora sotto il profilo del grado di indeterminatezza del principio riveniente dal diritto europeo (in effetti, la questione non verteva su materia coperta dalla riserva di legge, perché relativa alle forme dell'esercizio di poteri di imposizione), tant'è che per i tributi "armonizzati" il principio del contraddittorio è stato attuato.

Da questo punto di vista occorre poi ammettere che questi procedimenti realizzano anche il prelievo di tributi diversi (Irpef, Ires); perciò, per estendere a essi il diritto al contraddittorio il Giudice non avrebbe dovuto compiere nessuna ulteriore valutazione sui limiti e sulle modalità di applicazione, bastando quella fatta per i tributi non armonizzati una volta per tutte.

Mi pare in conclusione che, una volta escluse l'incidenza di ragioni di ordine pratico, e l'impossibilità per un giudice soggetto alla legge di dare attuazione al principio, non resti che l'ipotesi di un difetto di volontà, ed è quanto resta da considerare.

6. L'impossibile compromesso della clausola contenuta nella proposta di legge c. 1074.

Se il principio del contraddittorio è un valore oggettivo, che l'interprete ricava dall'ambiente sociale di riferimento per risolvere conflitti di interessi non regolati dalla legge,¹⁷ allora alla sua formazione concorrono apporti che non provengono solo dalla società civile, perché a essi si affiancano a pari titolo materiali che riguardano funzionamento dell'amministrazione dei tributi. E non si può dire che da questo ambiente provengano indicazioni favorevoli alla generalizzazione del principio.

Il documento più eloquente dell'incidenza di questo secondo ordine di fattori sul tema che ci interessa è oggi offerto dal testo della regola contenuta nella proposta di legge sulla semplificazione fiscale e altro (c. 1074), volta alla "introduzione dell'obbligo di invito al contraddittorio endo-procedimentale", la cui ambiguità di impianto è l'espressione delle resistenze che si frappongono all'adeguamento

dell'amministrazione dei tributi agli *standards* di qualità e di efficienza comuni negli altri Stati dell'Unione.

Il fenomeno è tanto evidente da essere esemplare. Stando a quanto si legge nella relazione di accompagnamento, l'innovazione si propone di dare applicazione "ai principi espressi dallo statuto dei diritti del contribuente", con addizioni volte al contemporaneo incremento dell'apporto probatorio che fonda il recupero a tassazione, e alla più puntuale definizione del contenuto dell'obbligazione tributaria, "in ossequio ai principi di effettività, realtà e attualità della capacità contributiva".

Ne nasce una disciplina (di cui forse non a caso non si prevede l'inserimento nello Statuto dei diritti del contribuente), che si pone sulla risultante di due spinte contrastanti, perché è chiaro che nel procedimento il contraddittorio può assolvere a una funzione di garanzia dei diritti della difesa, o assicurare all'Agenzia un incremento di conoscenza sul presupposto non dichiarato, ma non può fare l'una e l'altra cosa assieme senza vanificarle entrambe.

Si propone, infatti, che prima di emettere un avviso di accertamento "unitario" (lo stesso dovere non opera infatti per gli accertamenti "parziali") l'Agenzia abbia il dovere, a pena di nullità dell'atto, di notificare al contribuente un invito, nelle forme di un avviso di avvio del procedimento, o di comunicazione della sua conclusione, contenente gli elementi a disposizione che inducono alla determinazione di maggiori imponibili, con assegnazione di un termine entro il quale il destinatario può esibire e produrre "qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili", o, in alternativa, accedere alla definizione della contestazione mediante ravvedimento operoso.

La proposta prevede una preclusione alla valutazione in favore del contribuente di dati e notizie non adottati nel contraddittorio; e, in caso di sua inerzia, l'emissione dell'accertamento, a meno che l'invito non contenesse già "l'indicazione delle maggiori imposte" dovute, e i "motivi che hanno dato luogo alla loro determinazione". In tale eventualità, l'invito produrrebbe gli effetti dell'accertamento esecutivo.

Il tutto lascia adito a una serie di riserve, di cui i primi commentatori hanno in parte già trattato, e che qui sono da valutare ai fini della dimostrazione dell'inefficienza dell'approccio eclettico adottato dall'attuale legislatore.

In estrema sintesi:

- a) la limitazione dell'invito all'emissione di un accertamento di maggiori imposte trova giustificazione nel fatto che per atti diversi l'Agenzia non ha le stesse esigenze istruttorie. Dunque, la prima vittima del compromesso tra principi di garanzia e interesse istruttorio è la generalità del contraddittorio.

16 RANDAZZO, *Le Corti e la fascinazione del « dialogo » tra cooperazione e negoziazione a margine della vicenda Taricco e dintorni*, in C. Amalfitano (a cura), *Primato del diritto dell'Unione europea e contorlimiti alla prova della « saga Taricco »*, Milano 2018, 309 ss..

17 MENGONI, *Ermeneutica e dogmatica giuridica*, cit., 127.

Laddove una costruzione coerente con l'esigenza di garantire una difesa dovrebbe assicurarla in vista dell'emissione di ogni atto capace di incidere sulla sfera giuridica del destinatario, perciò anche prima di un atto di irrogazione, e dell'iscrizione a ruolo ove ancora prevista (con la necessità, in tal caso, di un coordinamento con le disposizioni che per tali eventualità già prevedono un contraddittorio: artt. 16 d.lgs. n. 472/1997; art. 6 L. n. 212/2000 e altre).

- b) ogni tipo di accertamento (analitico, sintetico, induttivo, contabile ed extracontabile) può essere eseguito in forma unitaria o parziale, e ciò dipende dalla volontà dell'Agenzia; il fatto che nel secondo caso l'invito non sia dovuto rende l'Agenzia arbitra dell'attivazione del contraddittorio, e ciò lo priva di una effettiva funzione di garanzia difensiva. Ciò perché il contraddittorio verrebbe instaurato, o non istaurato, in dipendenza della decisione della medesima autorità nei confronti della quale dovrebbe fungere da garanzia.
- c) l'esigenza di soddisfare anche gli interessi dell'istruttoria sta alla base della previsione per la quale l'invito al contraddittorio sia trasmesso all'*inizio del procedimento*. La regola svuota tuttavia di contenuto il contraddittorio, che per essere effettivo deve avere a oggetto i risultati dell'istruttoria, perché il contribuente vi possa opporre ragioni di fatto e di diritto atte a confutarli.
- d) la preclusione all'esame del materiale istruttorio non prodotto in contraddittorio riprende il disposto dell'art. 32 c. 4 d.p.r. n. 600/1973, e implica una decadenza che in quel contesto trova parziale giustificazione nell'esigenza di non consentire strategie opportunistiche al contribuente che subisce una verifica. Applicata al contraddittorio, la regola ne altera la funzione, perché impedisce l'esercizio delle facoltà difensive che per definizione sono libere.
- g) La possibilità che l'invito non seguito dal contraddittorio produca gli effetti dell'accertamento riprende il disposto dell'art. 16 c. 4 ult. per. D.lgs. n. 472/1997 in materia di contestazione preventiva degli illeciti non collegati all'ammontare del tributo evaso.

In quel contesto, la soluzione era stata imposta dai criteri della riforma diretti al contemperamento delle esigenze di efficienza amministrativa e della difesa, che l'accertamento di maggiore imponibile immediatamente esecutivo non ricorrono.

Qui, la diversa formulazione del contenuto dell'invito capace di conversione in accertamento, rispetto alle prescrizioni in materia di motivazione degli atti contenute nelle leggi d'imposta, e, in mancanza, dall'art. 7 L. n. 212/2000, segna un regresso delle garanzie di chiarezza e trasparenza degli atti amministrativi, ai danni del contribuente.

Altro si potrebbe dire, ma quanto esposto è sufficiente a dimostrare che tra interesse istruttorio e garanzia del contribuente non v'è possibile coesistenza, senza che le istanze del contribuente per una difesa prima del giudizio siano sacrificate in modo anche molto significativo.

7. Un bilancio (ancora) provvisorio.

Il problema della tutela dei diritti della difesa all'interno del procedimento amministrativo implica una chiara scelta tra principi direttivi, che nessun artificio tecnico può far convivere. Il tentativo, più che evidente nella proposta di legge ora considerata, di contemperare i diritti della difesa con l'esigenza di un incremento del materiale probatorio utilizzabile contro il contribuente nasce da un'illusione che ha radici lontane. Per portarla alla luce occorrerebbe interrogarsi sulle forme della delega ai tecnici (giudici; Agenzie) della disciplina del rapporto d'imposta, e sull'eclissi dei valori civili e politici che essa comporta.

Vasto programma. A chi crede nella possibilità di un progresso reale dell'ordinamento dei tributi resta però una consolazione: ed è che, se mai la proposta fosse accolta, la disciplina a cui darebbe vita starebbe al di fuori dello Statuto dei diritti del contribuente.

Resterà quindi spazio per un intervento legislativo più appropriato.

Il diritto alla buona amministrazione nell'ambito delle indagini tributarie nel quadro della giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo

di Antonio Viotto*

1. Per affrontare il tema del diritto alla buona amministrazione rispetto all'attività di indagine dell'amministrazione finanziaria, nella prospettiva dello *ius commune* europeo, ritengo sia necessario muovere dallo studio dei principi sanciti nella Convenzione per la salvaguardia dei Diritti dell'Uomo e delle Libertà fondamentali (di seguito "CEDU"), così come interpretati dalla Corte EDU.

Come è noto, i poteri di indagine di cui dispone l'amministrazione finanziaria italiana trovano la loro disciplina¹ negli artt. 32 e 33 del DPR n. 600/73 e negli artt. 51 e 52 del DPR n. 633/72, nei quali il legislatore regola i poteri di indagine c.d. "a tavolino" e quelli di indagine e controllo "sul posto".

Con riferimento a questi ultimi, il legislatore tributario, conscio della particolare sensibilità delle posizioni coinvolte, si è da tempo preoccupato di disciplinarne le modalità di esercizio, in particolare prevedendo un sistema di autorizzazioni sempre più stringenti mano a mano che ci si avvicina al nucleo più intimo e riservato della sfera della vita privata e familiare del contribuente.

Più di recente, poi, con l'introduzione dello Statuto del contribuente, il legislatore è intervenuto per restringere i margini di discrezionalità concessi all'amministrazione finanziaria nella scelta del tipo di poteri di indagine da utilizzare, prevedendo, nel comma 1 dell'art. 12, che, nell'esecuzione di accessi, ispezioni e verifiche, l'amministrazione debba attenersi ai criteri della "effettiva esigenza di indagini e controlli sul luogo" e della "minimizzazione della turbativa" allo svolgimento delle attività commerciali e professionali del contribuente.

Ebbene, è con riguardo a questi poteri di indagine "sul posto" – che presuppongono la presenza fisica dei verificatori presso i locali del contribuente e sinanche il controllo sulla persona e sui suoi effetti personali, nonché sulla corrispondenza – che si pone con particolare evidenza il tema dell'interferenza con i diritti fondamentali dell'individuo, diritti che trovano un loro referente nella Costituzione italiana (agli artt. 13, 14 e 15) e che vengono

altresì sanciti dalla CEDU, oltre che dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (di seguito "CDFUE").

In particolare, l'art. 8, comma 1, CEDU, afferma il generale diritto al rispetto della «vita privata e familiare», del «domicilio» e della «corrispondenza», mentre l'art. 7 CDFUE inserisce anche il diritto al rispetto delle «comunicazioni»². La saldatura tra le due disposizioni è poi sancita dall'art. 52, par. 3, CDFUE, a mente del quale «laddove la presente Carta contenga diritti corrispondenti a quelli garantiti dalla convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, il significato e la portata degli stessi sono uguali a quelli conferiti dalla suddetta convenzione. La presente disposizione non preclude che il diritto dell'Unione conceda una protezione più estesa». Inoltre, non si può dimenticare che l'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea, così come modificato dal Trattato di Lisbona del 13 dicembre 2007, stabilisce che «l'Unione riconosce i diritti, le libertà e i principi sanciti nella Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea», che «l'Unione aderisce alla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali» e che «i diritti fondamentali, garantiti dalla Convenzione europea per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali e risultanti dalle tradizioni costituzionali comuni agli Stati membri, fanno parte del diritto dell'Unione in quanto principi generali».

2. Ora, la giurisprudenza della Corte EDU in tema di diritti fondamentali è vasta e pare essere giunta al consolidamento di talune precise posizioni quanto all'interpretazione ed alla portata degli articoli sopra citati, nonostante i giudici non manchino di ricordare che i testi normativi sono strumenti vivi ed è perciò compito dell'organo giudicante interpretare ciascun articolo alla luce della situazione attuale al momento della controversia³.

2 Ed invero, l'art. 7 della CDFUE reca una formulazione analoga all'art. 8, par. 1, della CEDU, e se ne differenzia solo per il riferimento alle «comunicazioni» in luogo della «corrispondenza».

3 Vd. *Société Colas Est* e a. c. Francia, 16 luglio 2002, §41, «The Court reiterates that the Convention is a living instrument which must be interpreted in the light of present-day conditions».

* Professore Associato di Diritto tributario – Università degli Studi Ca' Foscari di Venezia.

1 Almeno per quanto concerne le imposte sui redditi e l'IVA.

Così, sulla definizione di «vita privata e familiare», si è notato un progressivo ampliamento del relativo perimetro. La sentenza fondamentale in tal senso è quella riferita alla causa Niemietz c. Germania, 16 dicembre 1992, nella quale i giudici hanno ritenuto che sarebbe troppo restrittivo limitare l'interpretazione della vita privata come «inner circle», nel quale l'individuo vive la sua vita personale, ed escludere quindi «the outside world», ossia il mondo esterno, sul presupposto che la «vita privata» debba includere anche il diritto di stabilire e sviluppare relazioni con altri esseri umani. Di qui la conclusione che non vi sia motivo di escludere i locali lavorativi dalla tutela della «vita privata e familiare», essendo invero questi i luoghi nei quali un individuo trascorre la maggior parte del proprio tempo ed ha peraltro la possibilità di stringere relazioni con altri essere umani. Non sempre è chiaro il confine tra vita privata e vita professionale, prosegue la Corte, specialmente quando il soggetto eserciti una libera professione; tuttavia, al fine di evitare ingiuste discriminazioni fra soggetti la cui attività sia svolta alle dipendenze di un terzo e coloro i quali esercitino una libera professione, i giudici hanno concluso nel senso di comprendere nel concetto di «vita privata e familiare» sia la vita personale, sia la vita lavorativa dell'individuo.

Tale concetto è stato ripreso anche nelle successive pronunce⁴ e più di recente esteso, coerentemente con la concezione della Carta quale «living instrument», ad ogni attività attraverso la quale l'individuo possa sviluppare la propria identità sociale, incluse quelle di carattere economico, non necessariamente professionale⁵.

Strettamente connesso al concetto di «vita privata e familiare» è quello di «domicilio», incluso nella tutela prevista dall'art. 8 della CEDU e dall'art. 7 della CDFUE. Anche in questo caso è necessario muovere dalla sentenza Niemietz c. Germania, nella quale i giudici, valorizzando la differenza delle versioni inglese e francese della Convenzione (nella prima si parla di «home», nella seconda, invece di «domicile»), hanno ritenuto che il termine francese abbia una connotazione più ampia rispetto al significato

4 Vd. Bernh Larsen Holding AS e altri c. Norvegia, 8 luglio 2013, e Fernandez Martinez c. Spagna, 12 giugno 2014.

5 Vd. Ivashchenko c. Russia, 13 maggio 2018, laddove la Corte afferma che «This Article also protects a right to identity and personal development, and the right to establish relationships with other human beings and the outside world. It may include activities of a professional or business nature»; nonché Antović e Mirković c. Montenegro, 28 febbraio 2018: «It is, after all, in the course of their working lives that the majority of people have a significant, if not the greatest, opportunity to develop relationships with the outside world, and it is not always possible to distinguish clearly which of an individual's activities form part of his professional or business life and which do not. There is therefore a zone of interaction of a person with others, even in a public context, which may fall within the scope of «private life», professional life being part of it».

della parola inglese, giungendo a riconoscere la valenza della tutela dell'art. 8 CEDU, non solo all'interno delle abitazioni, ma anche negli studi professionali⁶. Nei successivi interventi – e segnatamente nelle cause Société Colas Est e altri c. Francia, 16 luglio 2002, Buck c. Germania, 28 luglio 2005 e Petri Sallinen e a. c. Finlandia, 27 dicembre 2005, nonché nella citata sentenza Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia – la Corte ha ribadito il medesimo ragionamento, specificando che nel termine «domicilio» sono inclusi anche i locali destinati all'esercizio di attività commerciali, nonché le sedi legali delle società, siano esse di persone o di capitali⁷.

Dunque, secondo la Corte, il carattere economico dell'attività esercitata nei locali non costituisce ostacolo all'attrazione degli stessi nell'ambito del concetto di domicilio sancito dalla CEDU, neppure quando detti locali appartengano a soggetti giuridici rispetto ai quali la presenza dell'individuo – quale persona che ne ha la

6 Vd. par. § 30 «As regards the word «home», appearing in the English text of Article 8 (art. 8), the Court observes that in certain Contracting States, notably Germany (see paragraph 18 above), it has been accepted as extending to business premises. Such an interpretation is, moreover, fully consonant with the French text, since the word «domicile» has a broader connotation than the word «home» and may extend, for example, to a professional person's office. In this context also, it may not always be possible to draw precise distinctions, since activities which are related to a profession or business may well be conducted from a person's private residence and activities which are not so related may well be carried on in an office or commercial premises. A narrow interpretation of the words «home» and «domicile» could therefore give rise to the same risk of inequality of treatment as a narrow interpretation of the notion of «private life» (see paragraph 29 above)».

7 Vd. § 31 della sentenza Buck: «Consequently, «home» is to be construed as including also the registered office of a company run by a private individual and a juristic person's registered office, branches and other business premises», nonché, negli stessi termini, § 70 della sentenza Petri Sallinen. Vd. altresì Bernh Larsen Holding AS e a. c. Norvegia, § 104: «The Court first reiterates that, as interpreted in its case-law, the word «home», appearing in the English text of Article 8, – the word «domicile» in the French text has a broader connotation – covers residential premises and may extend also to certain professional or business premises. It includes not only the registered office of a company owned and run by a private individual but also that of a legal person and its branches and other business premises». L'evoluzione della giurisprudenza della Corte EDU, di cui si è dato conto, dovrebbe condurre a ritenere superato l'orientamento della Corte di giustizia, formulato nella sentenza 17 ottobre 1989, Dow Chemical Ibérica SA, cause riunite C-97/87, C-98/87, C-99/87, nella quale i giudici hanno affermato che la tutela prevista dall'art. 8 CEDU non si estenderebbe ai locali commerciali, poiché «questo articolo mira a tutelare la sfera di esplicazione della libertà personale dell'uomo». Ed invero, è interessante sottolineare come la pronuncia della Corte di Giustizia – rimasta peraltro isolata – sia antecedente alle sentenze della Corte EDU sulla causa Niemietz e sulle altre sopra citate e come la stessa Corte di Giustizia abbia motivato la propria pronuncia anche sulla scorta dalla «mancanza in materia di una giurisprudenza della Corte europea dei diritti dell'uomo».

disponibilità e la titolarità – è quantomeno mediata dal filtro della struttura societaria.

Parimenti interessante è poi l'estensione che la Corte attribuisce al concetto di «corrispondenza», nel quale viene inclusa la corrispondenza commerciale e quella aperta, fino a ricomprendere il disco fisso del computer. Così nella sentenza Petri Sallinen e a. c. Finlandia, la Corte estende il concetto di corrispondenza anche agli hard-disk ed alla ricerca effettuata sui computer dell'individuo, pur se ubicati nei locali della società; e nella successiva sentenza Wieser e Bicos Beteiligungen GmbH c. Austria, 16 gennaio 2008, riguardante il caso di un sequestro di dati elettronici presso l'ufficio di un avvocato, la Corte evidenzia come il diritto al rispetto della «correspondence» si riferisce tanto alla corrispondenza di una persona fisica, quanto a quella di una persona giuridica. Di particolare interesse sono altresì i più recenti interventi giurisprudenziali⁸, i quali hanno approfondito il concetto di corrispondenza rilevando come la tutela dell'art. 8 CEDU trovi ragione nella confidenzialità di qualsiasi scambio o rapporto in cui sono coinvolti gli individui allo scopo di comunicare. Si tratta di un orientamento molto interessante che, anche alla luce di quanto già detto in merito al concetto di «home», porta i giudici ad ampliare notevolmente lo spettro delle attività e dei soggetti tutelati dalla Convenzione, considerando che gli argomenti qui affrontati – i termini «vita privata e familiare», «domicilio» e «corrispondenza» – sono assolutamente interconnessi fra loro e, come si vedrà nel prosieguo, sono analizzati congiuntamente nella valutazione delle interferenze delle pubbliche autorità nei confronti degli individui. Dunque, i giudici sono giunti alla conclusione che rientrino nel concetto di corrispondenza l'invio e la ricezione di telefonate, anche se nei locali aziendali, e l'invio e la ricezione di comunicazioni ed e-mail, anche se con mezzi messi a disposizione dal datore di lavoro⁹.

3. Ora, l'area così definita non è – e non potrebbe essere – impermeabile alle ingerenze delle pubbliche autorità, le quali, tuttavia, ai sensi del par. 2 dell'art. 8, debbono essere previste dalla legge e debbono costituire misure necessarie al perseguimento di finalità generali, di particolare rilievo, specificamente individuate nella «sicurezza nazionale», nella «pubblica sicurezza», nel «benessere economico del paese», nella «difesa dell'ordine» e nella «prevenzione dei reati», nella «protezione della salute o della morale», o nella «protezione dei diritti e delle libertà altrui».

⁸ Il riferimento è innanzitutto alle sentenze M.N. e a. c. San Marino, 7 ottobre 2015 e Dragoş Ioan Rusu c. Romania, 31 gennaio 2018.

⁹ Come peraltro si legge anche nella recente sentenza Bărbulescu c. Romania, 5 settembre 2017.

Ed è in questa sede che si inserisce la valutazione dei giudici sull'ingerenza effettuata dalle pubbliche autorità dei singoli Stati, una valutazione che si articola nell'analisi della presenza delle finalità generali appena menzionate (che costituiscono quello che viene denominato dalla Corte come «legitimate aim»), dell'esistenza e del rispetto delle norme dello Stato coinvolto (onde verificare che l'ingerenza sia stata svolta «in accordance with the law») e del fatto che l'intervento delle autorità sia stato necessario (secondo il criterio «necessary in a democratic society»).

Ebbene, attraverso il riferimento alla necessità, la CEDU, non solo riconosce la centralità dei diritti di libertà fondamentali e l'eccezionalità delle interferenze, ma sancisce altresì il criterio al quale i legislatori nazionali devono attenersi nel disciplinare dette interferenze. Un criterio che, ovviamente, costituisce, al tempo stesso, la linea guida degli interventi della Corte, sui giudizi che la stessa viene chiamata ad esprimere sulle legislazioni dei singoli Stati contraenti e sui provvedimenti dagli stessi adottati nei confronti dei cittadini.

Dal canto suo, anche la CDFUE riconosce la possibilità che vengano previste «limitazioni» all'esercizio dei diritti e delle libertà sanciti dalla medesima Carta e prescrive che dette limitazioni debbano essere contemplate dalla legge e debbano «rispettare il contenuto essenziale di detti diritti e libertà», il che significa che le limitazioni non possono giungere sino ad annichire i diritti di libertà. Ma, soprattutto, è da segnalare come l'art. 52, par. 1, della Carta prescriva – a carico dei legislatori nazionali – il rispetto del principio di proporzionalità e confermi quanto sancito dalla CEDU, vale a dire che le limitazioni possono essere apportate «solo laddove siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o dall'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui»¹⁰. Qui, dunque, oltre al requisito della

¹⁰ Tale concetto è stato affermato anche dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia: in questo senso si veda la sent. 21 dicembre 2016, causa C-201/15, § 70, in cui i giudici affermano: «A tal proposito, occorre nondimeno ricordare che l'articolo 52, paragrafo 1, della Carta ammette la possibilità di apportare limitazioni all'esercizio dei diritti sanciti dalla stessa, sempre che siffatte limitazioni siano previste dalla legge, rispettino il contenuto essenziale di tali diritti e libertà e, nel rispetto del principio di proporzionalità, siano necessarie e rispondano effettivamente a finalità di interesse generale riconosciute dall'Unione o all'esigenza di proteggere i diritti e le libertà altrui»; nonché la sent. 30 giugno 2016, causa T-545/13, § 130: «Article 52(1) of the Charter of Fundamental Rights nevertheless allows limitations on the exercise of the rights enshrined in the Charter, subject to the conditions that the limitation concerned respects the essence of the fundamental right in question and, subject to the principle of proportionality, that it is necessary and genuinely meets objectives of general interest recognised by the European Union. Further, the question whether there is an infringement of the rights of the defence and of the right to effective judicial protection must be examined in relation to the specific circumstances of each particular case, including the nature of the act at issue, the context of its adoption and the legal rules governing the matter in question».

necessarietà, viene espressamente previsto quello della proporzionalità, il quale si declina nell'adeguatezza del mezzo rispetto al fine, nella preferenza per il mezzo meno invasivo, nell'idoneità del mezzo al raggiungimento dello scopo¹¹.

Si tratta di un criterio che, ancorchè non testualmente contemplato dalla CEDU, non è affatto avulso dalla giurisprudenza della Corte EDU, la quale, vi fa sistematicamente ricorso per giudicare della compatibilità delle legislazioni nazionali rispetto all'art. 8, nonché dei provvedimenti adottati nei confronti degli individui dalle autorità dei singoli Stati.

Così, ad esempio, nella sentenza André e a. c. Francia, 24 ottobre 2008, concernente il caso di un accesso effettuato dalle autorità fiscali presso il locale di svolgimento dell'attività professionale al fine di reperire qualsiasi documento in grado di costituire prova idonea a supportare l'accusa di frode fiscale, la Corte è giunta a ritenere la ricerca ed il sequestro sproporzionati rispetto all'obiettivo perseguito¹². Altro interessante intervento in questo senso è quello relativo al caso Bernh Larsen AS e a. c. Norvegia¹³, in cui il ricorrente era stato obbligato dagli ispettori fiscali a fornire una copia dei dati contenuti nel server della società, condiviso peraltro con altri due soggetti. Ebbene, la Corte ha affermato che le autorità dei singoli Stati debbono raggiungere quello che viene

definito un "fair balance", ossia un giusto equilibrio tra garanzia della tutela del domicilio e della corrispondenza dei cittadini ed interesse pubblico tutelato dalla pubblica autorità.

4. A questo punto, si tratta di verificare se, rispetto ai poteri di indagine attribuiti all'amministrazione fiscale, operino le limitazioni e le garanzie, sopra evidenziate, così come modellate dalla Corte EDU.

Vero è che, con riferimento all'art. 6 della CEDU, la Corte ha tradizionalmente dimostrato una certa ritrosia all'estensione, *tout court*, alla materia tributaria delle garanzie dell'«equo processo», per le difficoltà ravvisate nell'inquadrare tale materia sia tra quelle di carattere civile, sia tra quelle strettamente penali, cui guarda il citato art. 6¹⁴.

Tuttavia, a parte il fatto che¹⁵, anche rispetto all'art. 6, le aperture della Corte verso la materia tributaria sono sempre più numerose e rilevanti¹⁶, vi sono alcuni argomenti che inducono ad applicare le garanzie di cui all'art. 8 anche alle indagini tributarie, le quali non v'è dubbio che, sul piano oggettivo e funzionale, rappresentino delle ingerenze idonee a comprimere e limitare i diritti di libertà di cui all'art. 8 CEDU.

Mi riferisco, anzitutto, al fatto che, una volta accettato che l'interesse fiscale (all'equa e generalizzata partecipazione alle spese pubbliche) rientri tra le finalità giustificative delle interferenze alle libertà di cui all'art. 8, sarebbe oltremodo irragionevole sottrarre le ingerenze poste in essere per motivi fiscali alle garanzie previste e desumibili dal medesimo art. 8.

Inoltre, non mi sembra secondario l'approdo cui si perviene circa il carattere "penale" – nella prospettiva dell'art. 6 della CEDU – delle sanzioni, formalmente amministrative, collegate alle infrazioni fiscali¹⁷, che

11 Per ampie riflessioni sul tema della proporzionalità, si veda MOSCHETTI G., Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario, Milanofiori Assago, 2017, part. p. 49, in cui l'autore definisce la proporzionalità come: «a) principio generale di moderazione dell'esercizio del potere, b) posto a tutela dei diritti fondamentali incisi dal potere pubblico, c) che si oppone ad un eccessivo aggravio nella restrizione della sfera personale, tanto più se non necessario al fine, d) richiede sia esplorata la soluzione più adeguata per contemperare nel caso singolo l'interesse pubblico ed il diritto del cittadino, e) salvaguardando in ogni caso il nucleo essenziale dei diritti». Lo stesso autore prosegue affermando che «al fine di raggiungere interessi pubblici, è consentito incidere sui diritti fondamentali solo nei limiti in cui ciò sia adeguato ai fatti concreti ed ai fini prefissi, "necessario" e non eccedente rispetto ai fini, dovendosi scegliere il mezzo meno invasivo, in un ragionevole bilanciamento di costi e benefici. È in questo bilanciamento (secondo criteri di adeguatezza, necessità, mitezza e ragionevolezza) dei due valori (libertà e solidarietà) che opera il principio di proporzionalità».

12 Vd. § 48 della sentenza citata: «The Courts finds that, in the circumstances of the case, the search and seizures carried out at the applicants' premises were disproportionate to the aim pursued».

13 Vd. § 158: «In determining whether the impugned measure was "necessary in a democratic society", the Court will consider whether, in the light of the case as a whole, the reasons adduced to justify it were relevant and sufficient, and whether it was proportionate to the legitimate aim pursued. In so doing, the Court will take into account that the national authorities are accorded a certain margin of appreciation, the scope of which will depend on such factors as the nature and seriousness of the interests at stake and the gravity of the interference».

14 Mi riferisco alla sentenza Ferrazzini c. Italia, 12 luglio 2001.

15 Come rilevano anche DEL FEDERICO L., I principi della convenzione europea dei diritti dell'uomo in materia tributaria, in Riv. dir. fin., 2010, p. 206 s.; MULEO S., Ispezioni e sequestri alla luce della giurisprudenza della Corte di Strasburgo, in Corr. trib., 2009, p. 762 s. In senso critico sulle conclusioni della sentenza Ferrazzini vd. MARCHESELLI A., Accessi, verifiche fiscali e giusto processo: una importante sentenza della Corte europea dei diritti dell'uomo, in Riv. giur. trib., 2008, p. 743 s.

16 Fra le più recenti vedasi la summenzionata Bernh Larsen Holding AS, nonché Ravon c. Francia, 21 febbraio 2008, Buffalo c. Italia, 3 ottobre 2003 e SA Cabinet Diot et SA Gras Savoye c. Francia, 22 ottobre 2003.

17 Vd. sentenza Jussila c. Finlandia, 23 novembre 2006. Nel caso in questione il ricorrente era tenuto a pagare l'IVA non dichiarata e la Corte ha primariamente escluso la generale applicabilità delle tutele ex art. 6 CEDU ai procedimenti in materia tributaria. Tuttavia, ha poi aggiunto che, qualora il procedimento assumesse caratteri penali ("criminal aspect"), esso sarebbe rientrato nel campo di applicazione della tutela. Al fine di determinare la presenza o meno del carattere penale, i giudici si sono avvalsi dei cosiddetti "criteri Engel", poiché stabiliti in occasione della causa Engel c. Paesi Bassi, 8 giugno 1976. Secondo quest'impostazione, un'accusa è considerata penale ai fini

possono essere irrogate all'esito delle indagini tributarie, in ragione della loro funzione repressiva e preventiva, trattandosi di un elemento che, dal punto di vista sistematico, spinge verso l'estensione alla materia tributaria del sistema di garanzie plasmato dalla Corte per arginare le interferenze poste in essere per finalità penali.

Sicché mi pare si possa convergere sull'idea che anche le interferenze, rispetto alla sfera delle libertà personali fondamentali, per finalità fiscali trovino nell'art. 8, da un lato, la loro legittimazione e, dall'altro lato, il loro limite, nel rispetto dei principi di necessità e di proporzionalità, alla stessa stregua di quanto avviene per le ingerenze di natura penale.

5. Ora, la circostanza che le interferenze connesse alle indagini di natura fiscale rientrano nell'orbita dell'art. 8 della CEDU porta con sé delle implicazioni particolarmente rilevanti quanto alla conformità della normativa italiana rispetto alla Convenzione (e alla Carta dei diritti fondamentali), nonché quanto all'azione stessa dell'amministrazione finanziaria e, dunque, al suo atteggiarsi come "buona amministrazione".

Tra queste, il profilo che vorrei in questa sede portare all'attenzione attiene alla disciplina delle decisioni amministrative in ordine al potere di indagine da utilizzare, ed in particolare alla scelta tra poteri di controllo "sul posto" e poteri di indagine "a tavolino" ed al connesso contenuto motivazionale degli atti di autorizzazione all'accesso.

Giova, infatti, segnalare che il principio di proporzionalità sotteso all'art. 8 della CEDU (ed espressamente sancito dall'art. 52 del CDFUE) ha tra i suoi corollari il c.d. divieto di *fishing expedition*, il quale si declina¹⁸ come dovere di individuare le ragioni che giustificano l'interferenza con il domicilio e come specificazione delle attività che possono essere compiute nel corso dell'ispezione domiciliare¹⁹.

dell'applicazione dell'art. 6 se nel diritto interno ha rilevanza penale ed in relazione alla natura dell'illecito ovvero al grado di severità della pena, anche a prescindere dall'entità. Jussila, § 29: «The issue therefore arises in this case whether the proceedings were "criminal" within the autonomous meaning of Article 6 and thus attracted the guarantees of Article 6 under that head».

18 Oltre che nel divieto di avanzare richieste eccessivamente ampie e generiche nell'ambito delle attività di cooperazione internazionale, come evidenziato da PIERRO M.C., Il dovere fiscale e lo scambio di informazioni, in Riv. dir. fin., 2017, p. 449.

19 Vd., tra le altre, le sentenze Kolesnichenko c. Russia, 9 luglio 2009; Smirnov c. Russia, 12 novembre 2007 e Avanesyan c. Russia, 18 dicembre 2014. In argomento vd. altresì MARCHESE S., Attività istruttorie dell'amministrazione finanziaria e diritti fondamentali europei dei contribuenti, in dir. pra. trib., 2013, p. 536 definisce i seguenti presupposti della legittimità della perquisizione: «l'esistenza di un "fondato motivo di ritenere che taluno occulti il corpo del reato o cose pertinenti al reato, ovvero che tali cose si trovino in un determinato luogo"» nonché la «previa indicazione di un'ipotesi di reato».

Inoltre, il vincolo della necessità della misura, espressamente previsto dall'art. 8, par. 2, CEDU, dovrebbe condurre ad escludere la possibilità di procedere ad ispezioni domiciliari ogniqualvolta si possa ragionevolmente ritenere che detta misura non sia indispensabile per l'ottenimento degli elementi ricercati, stante la azionabilità di mezzi meno invasivi, ma comunque efficaci.

Ebbene, a me pare che, calate rispetto agli accessi di cui all'art. 52 del DPR n. 633, tali prescrizioni dovrebbero indurre a pretendere che l'atto autorizzativo contenga sempre l'indicazione di quali illeciti si assumono commessi dal contribuente, in base a quali indizi l'amministrazione formula detta assunzione e quale sia esattamente l'oggetto della ricerca.

Inoltre, l'atto autorizzativo dovrebbe esporre le ragioni che inducono a ritenere che l'attività istruttoria non possa essere efficacemente realizzata senza l'effettuazione dell'accesso, ovvero sia che l'utilizzo dei poteri di indagine "a tavolino" non consentirebbe di ottenere lo stesso risultato, in termini di acquisizione di elementi probatori, rispetto all'accesso.

Da questo punto di vista, mi sembra che l'attuazione dei principi sanciti dalla CEDU possa essere ottenuta attraverso un'applicazione rigorosa (più rigorosa di quanto si verifica oggi nella prassi) della disposizione recata dall'art. 12, comma 1, dello Statuto del contribuente, la quale – come detto – subordina l'esecuzione degli accessi nei locali destinati all'esercizio di attività economiche all'esistenza di «esigenze effettive di indagine e controllo sul luogo», laddove il riferimento all'"effettività" si può declinare sia nella concretezza delle esigenze (in contrapposizione alla astrattezza e genericità), sia nella rilevanza delle stesse, che rendono l'accesso non surrogabile da un invito, una richiesta scritta o un questionario.

Sicché l'art. 12 dello Statuto dovrebbe obbligare i verificatori ad individuare – ed esplicitare – i risultati attesi dal controllo sul luogo, gli elementi che inducono a ritenere che il controllo sul luogo possa rivelarsi utili per le indagini, i motivi per cui i risultati attesi dal controllo sul luogo non potrebbero ragionevolmente essere ottenuti con altri mezzi di indagine.

Con la conseguenza che il diritto alla buona amministrazione potrebbe declinarsi sia nel diritto di non subire un accesso tutte le volte in cui si possa ragionevolmente ritenere che certi elementi siano ottenibili con mezzi meno intrusivi e, comunque, che l'utilizzo di tali poteri non determini una perdita in termini di efficacia dell'indagine nel complesso considerata, sia nel diritto di conoscere le motivazioni che hanno indotto l'amministrazione finanziaria ad optare per il mezzo più intrusivo.

Il Diritto a una buona amministrazione e l'obbligo di motivazione delle decisioni della Amministrazione finanziaria

di Stefano Fiorentino*

1. Premessa

L'art. 3 della l. 241 del 1990, con portata generale in ambito di procedimenti amministrativi, sancisce l'obbligo di motivare i provvedimenti amministrativi indicando “*i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria*”.

La motivazione, quindi, implicando un onere di esplicazione dei presupposti e delle ragioni alla base di una decisione (amministrativa), si esplica intuitivamente e tradizionalmente quale garanzia procedimentale di tipo “formale”, in funzione del diritto di difesa. La disposizione in questione è pacificamente applicabile in ambito tributario, anche in ragione dell'esplicito richiamo in tal senso contenuto nell'art. 7 della L. n. 212/2000.

Quanto appena detto può dirsi attualmente incontestato. Più complesso è invece stabilire se, ed eventualmente come, accanto a tale funzione trovino ragione d'essere ulteriori e specifici scopi. Tali difficoltà hanno trovato peculiare conferma nella travagliata evoluzione della motivazione degli atti tributari.

Gli aspetti motivazionali degli atti tributari, infatti, in ragione della specificità e varietà funzionale degli stessi, ma prima ancora in virtù della fondamentale esigenza sistematica volta a garantire, in concreto e “sostanzialmente”, il dovere di concorso alle spese pubbliche *ex art. 53 Cost.*, è da sempre oggetto di acceso dibattito nella dottrina e nella giurisprudenza tributaria.

Tali profili, evidentemente, incidono di volta in volta sul contenuto minimo (o adeguato) della motivazione degli atti tributari, sugli eventuali effetti invalidanti, nonché sulla sindacabilità giudiziale di tali aspetti.

Il presente lavoro si propone di indagare tali aspetti problematici cercando, ove possibile, di ricondurre i molteplici spunti emergenti dalle diverse ipotesi applicative ad un coerente ordine sistematico.

2. La motivazione degli atti tributari quale contemperamento tra esigenze difensive e corretta attuazione del tributo

Come già accennato, l'esigenza di motivazione dei provvedimenti amministrativi è tradizionalmente rife-

rita¹ al fine di garantire il “controllo democratico” da parte degli amministrati sul potere esercitato dalla Pubblica Amministrazione; in prima battuta, gli aspetti applicativi di tale finalità sono dunque naturalmente indirizzati a garantire il diritto di difesa dei cittadini innanzi al giudice *ex art. 24 Cost.*

Le esigenze di controllo e di piena esplicazione giudiziale del diritto di difesa rappresentano dunque, ancora oggi, un profilo primario della motivazione dei provvedimenti amministrativi, di rilevanza generale nell'ordinamento ivi compreso il settore tributario.

V'è da dire, tuttavia, che accanto all'indubbio rilievo di tale aspetto, possono cogliersi ulteriori fondamentali funzioni che assumono rilievo preminente nella materia tributaria.

In effetti, già la medesima dottrina amministrativa ha osservato che l'art. 3, laddove estende l'obbligo di motivazione anche agli atti vincolati, costituisce la conferma che la motivazione non è funzionale solo a consentire un controllo, ma anche ad altri scopi tra i quali *in primis* quello della trasparenza del procedimento amministrativo².

Nell'ordinamento tributario, in particolare, assume particolare rilievo il diversificato atteggiarsi dell'obbligo di motivazione in relazione ad un atto di natura vincolata o discrezionale: la diversa natura, cioè, comporta anche una necessaria diversità di contenuto della motivazione degli atti tributari³.

Ciò precisato, va ricordato che il potere “di imposizione” è da intendere quale potere amministrativo essenzialmente “vincolato” *ex lege*⁴. L'amministrazione finanziaria,

* Professore Ordinario di Diritto tributario – Università degli Studi di Salerno.

1 In proposito A. ROMANO TASSONE, *Motivazione nel diritto amministrativo*, in *Dig. Disc. Publ.*, Torino, 1997, App., XIII, p. 685.

2 In tal senso A. ROMANO TASSONE, *Legge sul procedimento e motivazione del provvedimento amministrativo. Prime osservazioni*, in *Scritti in onore di P. Virga*, II, Milano, 1994, p. 1591.

3 G. VANZ, *Osservazioni critiche sull'orientamento della Cassazione in tema di motivazione e prova dell'accertamento tributario*, in *Giur. Imp.*, 2000, 3, p. 766.

4 Pur non potendosi escludere nell'ambito tributario specifici profili di “discrezionalità”; non è possibile in questa sede soffermarsi su tali

cioè, esplica i propri poteri amministrativi ed assume i conseguenziali provvedimenti “decisori”, al fine primario di garantire la corretta attuazione del tributo in capo a ciascun contribuente, così come previsto dalle leggi d’imposta.

La precipua finalità del procedimento amministrativo di imposizione è, infatti, come è noto, quella di garantire, nell’esplicazione di poteri pubblicistici di controllo, la corretta attuazione del dovere di concorrere alle spese pubbliche in diretta osservanza dei principi costituzionali di cui agli articoli 53 e 23.

In una prospettiva costituzionalmente orientata, dunque, l’accertamento del presupposto del tributo, sia sul piano dei fatti materiali a tal fine considerati sia su quello della esatta rispondenza alla legge d’imposta, risponde dunque ad una fondamentale esigenza di “verità sostanziale”, costituzionalmente garantita⁵.

Alla stregua di ciò, la motivazione degli atti tributari, pur essendo in sé un requisito tipicamente “formale”, risente quindi in vario modo dello spiccato “sostanzialismo” sotteso alla finalità primaria del procedimento di imposizione. Anzi, è sistematicamente sostenibile che la “corretta attuazione del tributo” è valore da tenere, inevitabilmente, in primaria considerazione nell’applicare in ambito tributario i tradizionali aspetti funzionali della motivazione degli atti amministrativi (controllo e diritto di difesa, buon andamento e trasparenza amministrativa, partecipazione del destinatario e contraddittorio procedimentale).

3. Insufficienza delle tradizionali formule legislative per la motivazione degli atti tributari

Gli aspetti motivazionali degli atti del procedimento tributario sono tradizionalmente riferiti agli “atti di accertamento” del tributo, quali tipica e tradizionale espressione del provvedimento/decisione che conclude il procedimento di controllo, con conseguente accertamento della pretesa tributaria dovuta ed irrogazione della sanzione.

Tant’è che le leggi disciplinanti i poteri di accertamento contengono proprie regolamentazioni sulla motivazione, ben prima dell’entrata in vigore della L. n. 241 del 1990⁶.

aspetti generalissimi della materia tributaria, per l’approfondimento dei quali si rinvia all’ampissima letteratura in argomento.

5 M. VERSIGLIONI, *Impossibilità logiche e costituzionali delle attuali norme generali antiabuso*, in *Dir. e Proc. Trib. Dialogo con le Corti*, 2, 2016, *passim* e p. 278 che sottolinea il profilo del diritto tributario quale diritto con verità, nel senso di un vincolo applicativo “geneticamente legato all’attuazione dell’art. 53 Cost.

6 Ad es. si veda l’art. 42, comma 2, del DPR n. 600/1973, già nel testo originario in vigore dal 1.1.1974.

Evitando una ricognizione analitica di tali norme, può dirsi sinteticamente che esse, da un lato continuano a declinare l’onere motivazionale quale mera esplicazione di tipologie e metodi di accertamento utilizzati così come avveniva sin dagli anni 70’, dall’altro riecheggiano la struttura tradizionale della motivazione dei provvedimenti amministrativi, non offrendo un’adeguata ed evoluta indicazione sulla peculiare funzione di contemperamento propria della motivazione degli atti tributari.

In tal senso, cioè, le diverse formule legislative sulla motivazione degli atti tributari di accertamento, attualmente vigenti, non offrono spunti o indicazioni applicative idonee a risolvere le peculiarità del procedimento di imposizione, con particolare riguardo alle scelte di contemperamento tra finalità sostanziali di corretta attuazione del tributo ed esigenze difensive maggiormente legate agli aspetti formali della motivazione.

Tutto ciò ha dato luogo ad un complesso percorso di adattamento applicativo, in parte “guidato” dal legislatore, ma essenzialmente ed ampiamente di tipo interpretativo e legato agli orientamenti della giurisprudenza.

4. Superamento degli orientamenti fortemente svalutativi della motivazione dell’accertamento: dal sistema di attuazione (essenzialmente) processuale del tributo a quello procedimentale

Con il pacifico e acquisito superamento dell’orientamento che vedeva nella motivazione dell’accertamento una mera *provocatio ad opponendum*, si afferma oggi unanimemente, sia in dottrina che in giurisprudenza, che tutti gli elementi della motivazione devono sussistere sin dall’emanazione dell’avviso di accertamento, riconoscendosi fermamente la possibilità di integrare successivamente la motivazione in sede processuale⁷.

In particolare, l’accresciuta importanza della motivazione amministrativa risulta pienamente consolidata e affermata quale vincolo, per l’ufficio, di enunciare *ex ante* i motivi (e le prove) con cui sostenere la pretesa tributaria, coerentemente con la natura impugnatoria del processo tributario nonché con il nuovo assetto accusatorio del medesimo⁸.

7 In proposito, *ex multis*, Cass., SS.UU., n. 19854/2004, n. 3414/2017, 24024/2015. Quale corollario di tali orientamenti, può dirsi oggi opinione altrettanto consolidata quella che riconduce all’obbligo di motivazione dell’atto di imposizione l’onere di enunciazione (almeno tendenziale) delle prove, pur ammettendosi la concreta allegazione delle stesse anche in sede processuale.

8 La giurisprudenza sottolinea l’impossibilità di integrare la motivazione dell’atto impugnato, valorizzando anche espressamente

Ma il superamento della *provocatio ad opponendum* non esaurisce i propri effetti sul piano processuale, laddove tale vicenda è il riflesso di un nuovo sistema di attuazione del tributo, nel quale l'attuazione giudiziale (del tributo) è divenuta sistematicamente residuale rispetto ad una fisiologica attuazione pre-giudiziale e procedimentale dell'imposizione tributaria⁹. Ciò, evidentemente, si riflette in modo problematico sulla motivazione degli atti del procedimento tributario.

La rinnovata centralità di una fase amministrativa di giusta attuazione del dovere di concorso, cioè, ha anche inevitabilmente riproposto quei problemi di difficile contemperamento tra diritto individuale di difesa del contribuente e interesse pubblico alla corretta attuazione del tributo, non adeguatamente risolvibili con un mero rinvio alle norme sui metodi di accertamento ovvero alle generali garanzie del procedimento amministrativo.

Ciò detto, possono essere evidenziati numerosi profili, sia sul piano degli interventi legislativi sia su quello degli orientamenti interpretativi, in cui può cogliersi il travagliato percorso evolutivo della motivazione degli atti tributari nella attuale fase ordinamentale; quale delicato e "variegato" snodo, cioè, tra l'affermazione dell'esigenza fondamentale di verità sostanziale tributaria e quella di garantire, al contempo, che tale verità essa emerga nell'ambito di un giusto, collaborativo e trasparente procedimento "amministrativo" di controllo¹⁰.

4.1 Conseguente diffusione e flessibilità delle esigenze motivazionali degli atti tributari: la risposta legislativa con l'art. 7 della L. n. 212/2000

Con le nuove esigenze di attuazione procedimentale del tributo, accanto all'atto di accertamento, che conserva ovviamente il ruolo centrale di provvedimento/decisione conclusivo del procedimento di controllo (atto di imposizione), hanno trovato via via attuazione ulteriori atti che realizzano tale funzione, sia pure in modo fortemente specifico e diversificato¹¹.

la natura impugnatoria del processo tributario: in tal senso, *ex multis*, Cass. n. 6103 del 30 marzo 2016 e Cass. n. 3315 del 19 febbraio 2016.

⁹ L'attuazione del tributo innanzi al giudice, cioè, almeno nella astratta idealità del sistema attuale, andrebbe riservata alle questioni di attuazione del tributo più complesse, ovvero ai casi di "patologica" esplicitazione della fase procedimentale.

¹⁰ Cfr. M.C. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, *passim*.

¹¹ Si pensi, ad esempio, agli atti di iscrizione a ruolo ex artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973.

Tali tendenze hanno implicato, per un verso, una (ancor maggiore) insufficienza delle pregresse formule legislative sulla motivazione degli atti tributari, sia sul piano quantitativo, essendo esse essenzialmente limitate agli atti accertamento, sia, per altro verso, rispetto all'esigenza di coniugare funzioni motivazionali più flessibili, non tutte pedissequamente sovrapponibili allo schema tradizionale dell'accertamento del tributo.

Una risposta legislativa a tali esigenze, auspicabilmente di tipo sistematico, è rappresentata dall'art. 7 della L. n. 212 del 2000. La nota disposizione dello Statuto, infatti, pur richiamando espressamente (quanto pleonasticamente) l'art. 3 della L. n. 241/1990, da un lato, riferisce l'obbligo di motivazione agli "atti" dell'Amministrazione finanziaria, suggerendone un'applicazione ampia e testualmente non limitata ai "provvedimenti" di accertamento, dall'altro conferma tale tendenza con alcune specifiche previsioni in tema di atti della riscossione coattiva.

Pur essendo apprezzabile e sistematicamente coerente l'enfasi che traspare dal testo dell'art. 7 sulle esigenze di peculiare ampiezza e garanzia della funzione motivazionale degli atti tributari, non può negarsi, tuttavia, come lo stesso si soffermi poco sugli aspetti di altrettanto necessaria flessibilità e concretezza funzionale, esponendosi al pericolo, da un lato, di un'applicazione "letterale" di tipo eccessivamente formalistico, dall'altro, di un'interpretazione specularmente opposta di tipo estremamente "riduttivo".

Ciò ha determinato, come in passato, accesi contrasti applicativi e reazioni giurisprudenziali tese a mitigare (se non a svilire) gli aspetti di garanzia formali letteralmente implicati dall'art. 7, ritenuti eccessivi rispetto al fine (sostanziale) di attuare il tributo.

4.1.1 Criticità della motivazione degli atti di riscossione ex art. 7, comma 3, L. n. 212/2000.

L'art. 7, comma 2, dopo una formulazione generale che accomuna nell'esigenza di motivazione "*gli atti dell'amministrazione finanziaria e dei concessionari della riscossione*", contiene una specificazione per gli atti della riscossione al successivo comma 3, ove si distingue tra atto di riscossione preceduto o meno da atto di accertamento.

Nel primo caso la norma degrada opportunamente gli aspetti motivazionali dell'atto di riscossione a mere esigenze informative della riscossione coattiva, laddove l'obbligo motivazionale dell'atto di imposizione va ricercato nel precedente atto di accertamento. Coerentemente, eventuali carenze motivazionali/informative del (mero) atto di riscossione assumono tendenzialmente e limitatamente rilievo sul piano della mera "regolarità" della ri-

scossione coattiva, non inficiando il profilo sostanziale di fondo alla base della corretta attuazione del tributo.

Diversamente, nel caso di atto di riscossione non preceduto da atto di accertamento, il comma 3 prevede, *sic et simpliciter*, che sul titolo esecutivo sia riportata “la motivazione della pretesa tributaria”. Un tale inciso normativo, per quanto dia evidentemente conto della natura di “atto di imposizione” di un atto della riscossione non preceduto da atto di accertamento (o da atto di liquidazione), pecca forse di eccessiva semplificazione nell’omologare le esigenze motivazionali degli atti della riscossione a quella degli atti di accertamento, anche quando i primi assumono la veste di atti di imposizione.

Una completa assimilazione del profilo motivazionale degli atti di riscossione non preceduti da accertamento, agli atti di accertamento in senso stretto, è sistematicamente giustificabile, anche sul piano funzionale e delle garanzie, solo laddove tali atti svolgano “effettivamente” un ruolo del tutto analogo all’atto di accertamento.

Ma un tale profilo non è univocamente apprezzabile per gli atti della riscossione che danno in qualche modo esecuzione ad un’obbligazione tributaria già dichiarata dal contribuente (ad es. art. 36-bis e 36-ter).

Come già detto, infatti, il ruolo della motivazione degli atti tributari richiede sempre un ragionevole bilanciamento tra gli aspetti tipici e formali della garanzia procedimentale e l’esigenza di attuare correttamente il tributo, ed è nell’ambito di tali coordinate sistematiche che vanno concretamente risolte le questioni applicative.

In tal ordine di idee, esasperare l’ampiezza delle garanzie procedimentali della motivazione (ed i correlati effetti invalidanti) in ragione di quanto letteralmente indicato nel comma 3 dell’art. 7, non dà adeguatamente conto, a mio avviso, della fondamentale esigenza di corretta attuazione procedimentale del tributo.

Ciò si reputa ravvisabile, in particolare, in quei casi in cui l’atto di riscossione si limita ad una richiesta coattiva di quanto già linearmente dichiarato dal contribuente, pur se esso assume la veste formale di atto di imposizione; in simili circostanze, infatti, non paiono concretamente sussistenti le esigenze funzionali della motivazione dell’atto tributario di imposizione, ma al più mere esigenze informative, similmente ai meri atti della riscossione.

D’altro canto, neppure svilire ogni esigenza motivazionale degli atti di riliquidazione amministrativa della dichiarazione del contribuente, pare corretta e ragionevole espressione di un tale temperamento.

Un conto è, infatti, chiedere coattivamente al contribuente, ex art. 36 -bis, quanto da egli linearmente dichiarato e non versato, altro è riliquidare amministrativamente la

dichiarazione, ai sensi della medesima norma, contestando acconti, crediti d’imposta riportati a nuovo, ecc.¹²

A mio avviso, cioè, le concrete esigenze motivazionali di un atto della riscossione (così come di tutti gli atti di imposizione), al di là di quanto indicato nell’art. 7 dello Statuto, vanno necessariamente valutate caso per caso, privilegiando gli aspetti invalidanti in modo funzionale ad una corretta attuazione del tributo nella fase procedimentale, così come sistematicamente rilevato in termini generali.

In altre parole, gli effetti invalidanti “letteralmente” implicabili ex art. 7, comma 3, possono essere ragionevolmente e sistematicamente esclusi, anche al cospetto di una motivazione formalmente carente, solo ove sia comunque ravvisabile: per un verso, un utile ed adeguato coinvolgimento del contribuente nella fase istruttoria e pre-decisionale, tenendo quindi “concretamente” conto di quanto da egli eventualmente ivi dedotto e documentato (c.d. motivazione rafforzata)¹³; per altro verso, una oggettiva e ragionevole “conoscibilità” della pretesa tributaria già nella fase procedimentale; come tale, cioè, opportunamente e consapevolmente valutabile dal contribuente in funzione di tutte le diverse scelte ordinamentali previste prima di attivare la fase giudiziale¹⁴.

Non va dimenticato, infatti, che il diritto ad una adeguata valutazione della pretesa nella fase procedimentale, essendo sistematicamente implicato dall’interesse pubblico di corretta attuazione (procedimentale) del tributo, assume appunto rilievo quale interesse collettivo¹⁵,

12 In proposito, Cass., ord., 02-04-2015, n. 6800, ove i Giudici sottolineano come nel caso in cui l’art. 36-bis sia utilizzato in chiave non meramente liquidatoria, bensì rettificatoria (come è per il caso di recupero di un credito indebitamente compensato) vi è l’obbligo, a pena di nullità, di comunicare l’esito della liquidazione al contribuente, consentendo a quest’ultimo di conoscere (anche nel “contraddittorio procedimentale”) i motivi del recupero. Tali esigenze motivazionali sono a maggior ragione rinvenibili nella più incisiva attività di controllo formale ex art. 36-ter.

13 Profilo al quale sarà dedicata specifica attenzione nel paragrafo 4.1.2.

14 Ad es. acquiescenza «qualificata» del tributo ex art. 15 del d.lgs. n. 218/1997, definizione delle sole sanzioni amministrative tributarie ex art. 17, comma 3, d.lgs. n. 472/1997, ecc.

15 Un tale profilo è, sia pure *incidenter dicta* e con primario riferimento all’art. 97 Cost., lucidamente evidenziato in alcune pronunce giurisprudenziali, ove si sottolinea che “..Il legislatore ha così chiaramente manifestato l’intento di costruire la motivazione, non come enunciazione mera di una pretesa soggetta a verifica processuale *id est*, quale causa petendi del futuro giudizio inteso a valutarla, come in sostanza ritenuto dall’amministrazione nel suo ricorso), ma come ratio di una decisione assunta all’esito di una istruttoria (potremmo dire) primaria, svolta nella fase procedimentale e finalizzata, per il principio di buona amministrazione, ad

oltre che come interesse individuale (diritto di difesa) del singolo contribuente.

Quanto appena rilevato sulla motivazione degli atti di riscossione, essendo espressione dei principi sistematici vigenti, si reputa possa rappresentare una prospettiva applicativa più generale per ciò che concerne la motivazione degli atti tributari.

4.1.2 Aspetti problematici della motivazione per *relationem* ex art. 7, comma 1, secondo periodo.

L'art. 3 co. 3 della l. 241 del 1990 dispone, in tema di *motivazione per relationem*, che: “*Se le ragioni della decisione risultano da altro atto dell'amministrazione richiamato dalla decisione stessa, insieme alla comunicazione di quest'ultima deve essere indicato e reso disponibile, a norma della presente legge, anche l'atto cui essa si richiama*”.

Nella disciplina generale sui procedimenti amministrativi non è dunque sancita come indispensabile l'allegazione dell'atto cui la motivazione si richiama.

Diversamente, nell'art. 7, comma 1, dello Statuto è testualmente stabilito che: “*Se nella motivazione si fa riferimento ad un altro atto, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama*”.

Il testo della norma statutaria, anche in questo caso, nel privilegiare una maggiore garanzia procedimentale in ambito tributario (obbligo di allegazione), non offre indicazioni sulle peculiari esigenze funzionali in tal modo perseguite, esponendo così il disposto letterale ad un'attuazione eccessivamente formalistica.

Se è vero, infatti, che in ambito tributario sono per certi versi limitate le possibilità di accesso agli atti e di partecipazione del contribuente al procedimento¹⁶, non si reputa che tali differenze possano giustificare, di per sé, una garanzia procedimentale così drastica rispetto all'esigenza di attuare correttamente il tributo nella fase procedimentale.

Come già rilevato in precedenza per gli atti della riscossione, una simile soluzione legislativa, pur se testualmente semplice e lineare, ha determinato le inevitabili reazioni interpretative volte a contemperare la garanzia procedimentale letteralmente e “formalmente” sancita nell'art. 7, comma 1, con il principio di corretta attuazione del tributo.

assicurare la realizzazione di un'azione (amministrativa) efficiente e congrua. Di un'istruttoria, cioè, che appunto in vista di tale obiettivo deve precedere l'emissione dell'atto, e di cui, quindi, l'atto finale deve dar conto, seppure in relazione agli esiti finali del procedimento, compendiabili nei presupposti di fatto riscontrati e nella enunciazione delle ragioni giuridiche da cui l'azione possa dirsi sostenuta”: così, Cass. sent. n. 22003/2014.

¹⁶ Profilo questo evidenziato da L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello statuto del contribuente*, in *Rass. Trib.*, 3/2011, p. 563.

Un primo importante segnale di “limitazione” della portata applicativa della norma si può cogliere già nelle norme delegate di attuazione (D.Lgs. n. 32/2001), ove si stabilisce che “*se la motivazione fa riferimento ad un altro atto non conosciuto né ricevuto dal contribuente, questo deve essere allegato all'atto che lo richiama salvo che quest'ultimo non ne riproduca il contenuto essenziale*”.

Indubbiamente la previsione di cui al D.Lgs. n. 32/2001 va oltre una mera “attuazione” di quanto indicato nello Statuto, offrendo peraltro indicazioni funzionali all'onere motivazionale, certamente problematiche sul piano applicativo¹⁷, ma a mio avviso inevitabili.

Le questioni successivamente sorte sul piano applicativo riguardano essenzialmente gli elementi idonei ad evitare l'onere di allegazione in caso di motivazione *per relationem*: e cioè il significato concreto di “contenuto essenziale” da riprodurre ed “effettiva conoscenza” dell'atto richiamato da parte del contribuente.

Così come chiarito in termini generali, ferma la necessità e la difficoltà di una valutazione caso per caso, si reputa che le questioni vadano risolte nell'ambito delle coordinate sistematiche già individuate, volte ad assicurare cioè, al di là del diritto di difesa azionabile giudizialmente, una corretta e ragionevole “attuazione” della pretesa tributaria già nella fase procedimentale; come tale, garantista di una opportuna partecipazione del contribuente nella fase istruttoria, nonché concretamente idonea ad una utile valutazione (del contribuente) prima ed a prescindere dall'attivazione della fase giudiziale. Nei limiti di quanto detto¹⁸, si ritengono condivisibili quegli orientamenti che ribadiscono l'esigenza di interpretare l'obbligo di motivazione degli atti impositivi avendo riguardo ai canoni di leale collaborazione e buona fede, ricostruendone la concreta portata alla luce dei principi costituzionali di solidarietà economica e sociale nonché di ragionevolezza¹⁹. Negli stessi termini può condividersi anche quell'orientamento che intende per “contenuto essenziale”, “... *quelle parti (oggetto, contenuto e destinatari) dell'atto o del documento che risultino necessarie e sufficienti per consentire al contribuente - ed al giudice in sede di eventuale sindacato giurisdizionale - di individuare i luoghi specifici dell'atto*”.

¹⁷ Segnala criticamente tali aspetti L. SALVINI, *La motivazione per relationem nelle più recenti pronunce della Sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Rass. trib.*, n. 2/2002, p. 848.

¹⁸ Sempreché, quindi, risulti “concretamente” salvaguardato il diritto (collettivo ed individuale) di partecipazione del contribuente e di “piena” valutabilità della pretesa tributaria, così come in precedenza descritto.

¹⁹ In tal senso, Cass., sent., 09-05-2018, n. 11052.

*richiamato nei quali risiedono quelle parti del discorso che formano gli elementi della motivazione del provvedimento*²⁰.

Un'attuazione sistematicamente coerente della motivazione *per relationem* induce altresì a negare automatici effetti invalidanti nel caso di rinvio ad un processo verbale di constatazione, non allegato né riprodotto nel contenuto essenziale dell'accertamento ma con mera indicazione degli estremi, ma purtuttavia direttamente notificato o comunicato al contribuente nei modi di legge²¹.

Diversamente, quando gli atti oggetto di *relatio* riguardano un soggetto diverso (ad es. società), non si reputa sistematicamente accettabile, per escludere gli effetti invalidanti di una motivazione (per *relationem*) carente, far leva sulla mera circostanza che il contribuente (socio) può "astrattamente" procurarsi la conoscenza dell'atto richiamato, ad esempio potendo consultare la documentazione relativa alla società *ex art. 2261 c.c.*, e quindi, potendo prendere visione dell'accertamento presupposto e dei suoi documenti giustificativi²².

L'astratta conoscibilità da parte del contribuente, cioè, similmente ad un approccio eccessivamente formalistico e garantista sull'obbligo di motivazione, non offre adeguata e concreta attuazione al diritto (anche collettivo) ad una oggettiva "partecipazione e valutabilità" della pretesa tributaria già nella fase procedimentale²³.

Come ampiamente e storicamente dimostrato, infatti, la violazione o meno di un tale diritto, sistematicamente primario, è soluzione che non può essere esclusivamente rimessa a canoni astratti, ma richiede necessariamente una ponderazione, funzionalmente orientata, tra interessi

20 Così Cass. n. 15348 del 25 luglio 2016.

21 In proposito, *ex multis*, Cass., sent. n. 11722 del 14 maggio 2010. Anche in tal caso la "semplificazione" della motivazione *per relationem* è sistematicamente accettabile solo se, ovviamente, dalla lettura del processo verbale siano compiutamente e concretamente soddisfatti gli aspetti funzionali della motivazione tributaria, come già delineati.

22 In tale non condivisibile accezione, si veda Cass., ord., 04-06-2018, n. 14275.

23 In termini più garantisti per il contribuente si veda Cass., sent. n. 1418 del 23 gennaio 2008, "quando i verbali oggetto di *relatio* riguardano un soggetto diverso, l'Amministrazione deve dimostrare – sia pure, eventualmente, tramite presunzioni – l'effettiva e tempestiva conoscenza dei documenti da parte del contribuente, non essendo sufficiente il riferimento ad un atto del quale il contribuente stesso possa semplicemente "procurarsi la conoscenza", poiché ciò comporterebbe una più o meno accentuata e non giustificata riduzione del lasso di tempo a lui concesso per valutare la fondatezza dell'atto impositivo, con indebita menomazione del diritto di difesa".

difensivi e corretta attuazione "procedimentale del tributo, da verificare caso per caso.

Se, dunque, l'attuazione procedimentale del tributo è stata "concretamente" inidonea ad assolvere i propri scopi funzionali, gli effetti invalidanti sono la coerente conseguenza della violazione del diritto collettivo ad una corretta attuazione procedimentale della pretesa tributaria, oltre che della violazione del diritto individuale di difesa del contribuente.

4.2 Ulteriori aspetti problematici della motivazione degli atti tributari nel sistema di attuazione procedimentale del tributo: la c.d. motivazione rafforzata.

Sussistono specifiche implicazioni tra contraddittorio procedimentale e motivazione degli atti tributari, già accennate nonché ampiamente oggetto di specifico dibattito dottrinale e giurisprudenziale, che è utile descrivere brevemente, anche al fine di un opportuno raffronto con la ricostruzione sistematica assunta.

In particolare, ove il contraddittorio preventivo è stato instaurato ed il contribuente ha effettivamente prodotto memorie e/o documentazione difensiva, è opinione diffusa che l'amministrazione debba tener conto di ciò nella motivazione della successiva decisione amministrativa (c.d. motivazione rafforzata).

Un tale profilo è in primo luogo affermato dalla giurisprudenza europea²⁴. La Corte di Giustizia, peraltro, nel propendere per una valenza generalizzata del contraddittorio endoprocedimentale, ne valorizza un'applicazione non meramente automatica e formalistica, quanto piuttosto di concreto presidio sia per il diritto di difesa che per un corretto e "vero" accertamento del tributo²⁵.

Tant'è che il mancato contraddittorio dà luogo ad invalidità solo se il contribuente dimostra che, "...in man-

24 Quale conseguenza del principio del contraddittorio endoprocedimentale, laddove instaurato, la giurisprudenza europea e nazionale oramai da tempo sottolineano la necessità che l'amministrazione «esamini, con tutta l'attenzione necessaria, le osservazioni della persona o dell'impresa coinvolta»: *ex multis* Corte di giustizia, 18 dicembre 2008, causa C-349/07, *Sopropé*, punto 50.

25 Sul punto si consenta di rinviare a S. FIORENTINO, *Le condizioni di efficacia del contraddittorio endoprocedimentale*, in Aa. Vv., *Ordinamenti tributari a confronto. Problematiche comuni e aspetti procedurali Italia, Spagna e Colombia*, a cura di F. Amatucci e R. Alfano, G. Giappichelli Editore, 2017, p. 140, anche per ulteriori indicazioni bibliografiche.

canza di tale irregolarità, tale procedimento avrebbe potuto comportare un risultato diverso²⁶.

L'impostazione europea nel senso sostanzialistico appena indicato, si reputa altresì desumibile e coerente con le coordinate sistematiche già assunte nel presente lavoro per gli aspetti motivazionali.

Quindi, da un lato l'onere della motivazione rafforzata, aiutando l'interessato a comprendere le ragioni del diniego opposto alla sua domanda, costituisce un corollario del principio del rispetto dei diritti della difesa²⁷ la cui violazione determina l'invalidità dell'atto.

Dall'altro, essendo la motivazione rafforzata diretta implicazione del contraddittorio procedimentale, la mera presenza o assenza di motivazione rafforzata, così come il mancato contraddittorio, non dovrebbe produrre rispettivamente la validità e l'invalidità dell'atto amministrativo, in modo automatico; gli effetti invalidanti, cioè, andrebbero desunti sempre in virtù di una valutazione sostanziale, sia di quanto effettivamente motivato dall'ufficio rispetto alle memorie già prodotte dal contribuente, sia della concreta idoneità di quest'ultime a produrre un risultato diverso in termini di corretta attuazione del tributo. Coniugando in tal modo e "sostanzialmente", sia l'aspetto strettamente difensivo che quello di un'utile e concreta partecipazione del contribuente nella corretta determinazione della pretesa²⁸, la motivazione rafforzata si reputa pienamente coerente con l'attuale impostazione sistematica che privilegia un'attuazione procedimentale del tributo.

Nei termini indicati, sono quindi condivisibili quegli orientamenti che, in materia di accertamento antiabuso, hanno negato la valenza di una motivazione rafforzata meramente apparente (o di mero stile)²⁹, ovvero la

26 Sentenza del 3 luglio 2014 in cause riunite C-129/13 e C-130/13, *Kamino International Logistics BV*. Il profilo è noto, anche se di applicazione estremamente problematica nel diritto interno.

27 Corte di giustizia, 22 novembre 2012, causa C-277/11, *M.*, punto 88; Corte di giustizia, 5 novembre 2014, causa C-166/13, *Mukarubega*, punti 42 ss.

28 La centralità dell'obbligo di motivazione rafforzata, quale strumento che, da un lato, consente al contribuente di concorrere alla determinazione del contenuto dell'atto, e, dall'altro, induce la pubblica amministrazione a scoprire le proprie carte, prendendo posizione su temi e argomenti che ne contraddicono le tesi prospettate nell'avviso di accertamento, è sottolineata da G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 77 ss.

29 In tal senso si veda Cass. nn. 2239 e 2396 del 2018.

possibilità per l'amministrazione di integrare tali aspetti direttamente in giudizio³⁰.

Allo stesso modo, e quindi ferma l'esigenza di una "concreta" ponderazione dei profili più volte indicati, si reputa condivisibile quanto analogamente detto con riferimento alla motivazione rafforzata in ambito di accertamento fondato su studi di settore³¹, accertamento sintetico³² ovvero in caso di memorie presentate dal contribuente ex art. 12, comma 7, L. n. 212/2000³³.

5. Conclusioni

Sin dalle premesse si è rilevato che la motivazione degli atti tributari sconta un difficile temperamento tra tipiche garanzie procedimentali del diritto amministrativo generale e la peculiare esigenza di corretta attuazione del tributo.

Tant'è che, laddove l'esigenza del dovere di concorso non è adeguatamente tutelata nelle formule legislative sulla motivazione, c'è una puntuale reazione interpretativa volta a ridimensionare approcci applicativi eccessivamente formalistici se non a svilire *tout court* le garanzie procedimentali, pur se letteralmente previste per legge.

Essendo tra l'altro oggi sistematicamente superato, in virtù di plurime ragioni, lo schema che realizzava la corretta attuazione innanzi al giudice, spostando tale profilo alla fase pregiudiziale, è attualmente ancor più delicato sia il tema motivazionale degli atti tributari che quello procedimentale in generale.

In tal senso la funzione motivazionale degli atti tributari non può ridursi a quello di piena e tempestiva enunciazione delle ragioni erariali, pena la loro mancata integrabilità nella successiva fase giudiziale.

È evidente cioè che oggi, ancor più che in passato, sulla motivazione degli atti tributari ricade primariamente

30 Cfr. A. CONTRINO - A. MARCHESELLI, L'obbligo di *motivazione rafforzata* e il riassetto degli oneri probatori nel nuovo abuso del diritto, in *Corr. Trib.*, 2016, p. 15.

31 Di recente Cass., ord., 31-05-2018, n. 13908. Il principio è pacifico: *ex multis*, si veda anche Cass., n. 26504 del 21/12/2016.

32 Cass., sent. n. 4624/2008: l'accertamento emanato successivamente al contraddittorio dovrà tener conto delle deduzioni difensive esposte dal contribuente nel contraddittorio, perchè solo così il contraddittorio acquista un reale contenuto.

33 Sul punto si veda di recente Cass., ord. 17210 del 2 luglio 2018, ove è sancita la nullità dell'accertamento nel caso sia "mancato l'obbligo di (almeno) valutare le osservazioni del contribuente, pur senza esplicitare detta valutazione nell'atto impositivo".

te l'onere di un adeguato contemperamento tra esigenze difensive e corretta attuazione "procedimentale" del tributo. Come tale espressione di un interesse pubblico generale (ex art. 53 e 97 Cost.), oltre che del diritto individuale di difesa.

A tal proposito non sono apparse pienamente soddisfacenti le vigenti formulazioni legislative in ambito tributario, né tantomeno si rivela utile, data la spiccata specificità dei profili implicati, il mero rinvio alle tradizionali categorie del diritto amministrativo in ambito motivazionale.

L'art. 7 dello Statuto ha indubbiamente rappresentato un passo avanti, in particolare enfatizzando l'ampiezza delle esigenze motivazionali degli atti tributari, espressamente estesa agli atti della riscossione; ma anche l'applicazione di tale norma ha manifestato criticità, in particolare per l'assenza di indicazioni o parametri idonei a delimitare, in concreto e flessibilmente, la concreta funzionalità della motivazione degli atti tributari.

La funzione motivazionale degli atti tributari, quindi, una volta implicata sul piano sistematico, richiede una valutazione flessibile, in ragione delle concrete dinamiche procedurali in questione.

A mio avviso, cioè, le concrete esigenze motivazionali di un atto tributario, al di là di quanto indicato nella normativa in termini generali (nell'art. 7 della L. n. 212/2000 o 3 della L. n. 241/1990) o specifici (art. 42 DPR n. 600/1973), vanno necessariamente valutate caso per caso, privilegiando gli aspetti invalidanti in modo funzionale ad una corretta attuazione del tributo nella concreta dinamica procedimentale in esame.

In altre parole, gli effetti invalidanti letteralmente implicati ovvero esclusi, in base alla lettera legis, possono essere ragionevolmente negati ovvero ammessi, valutando la concreta idoneità della motivazione ad assolvere le esigenze sistematiche ad essa assegnate.

E quindi, per un verso, nell'ambito di un utile ed adeguato coinvolgimento del contribuente nella fase istruttoria e pre-decisionale, tenendo "concretamente" conto, nella motivazione di quanto da egli eventualmente dedotto e documentato; per altro verso, garantendo sempre un'oggettiva e ragionevole "conoscibilità" della pretesa tributaria già nella fase procedimentale, ed evitando formalismi nell'applicazione della motivazione *per relationem*, sia a favore del contribuente che a favore dell'amministrazione.

Tutto ciò al fine di assicurare che la pretesa tributaria sia opportunamente e pienamente valutabile dal contribuente nella fase pre-giudiziale, così da assicurare una consapevole attuazione delle diverse soluzioni di definizione della pretesa tributaria, al di là del rimedio processuale.

Solo in tal modo, accanto alla funzione di garanzia difensiva per il contribuente, in ogni caso garantita nella sede processuale, sarà effettivamente assicurata quell'autonoma funzione della motivazione, sistematicamente implicata e spiccatamente riferibile alla fase procedimentale di imposizione, oggi primario strumento di corretta attuazione del tributo.

Per una buona azione amministrativa nella riscossione dei tributi

di Massimo Basilavecchia*

P1. Una questione di equilibrio.

La riscossione dei tributi si svolge prevalentemente mediante un'azione amministrativa posta in essere, in larghissima parte, da soggetti incaricati diversi dall'ente impositore titolare del gettito: per i tributi erariali la regola non conosce deroghe, sicché il nuovo ente pubblico economico, Agenzia delle entrate riscossione, istituito nel 2016-7 in luogo di Equitalia, ha la responsabilità di attuare effettivamente il concorso alla spesa pubblica dei contribuenti, nel rispetto di garanzie fondamentali del contribuente.

Negli ultimi anni, il tema è stato molto studiato dalla dottrina¹, anche in ragione di una crescente – anche se a volte ingiustificata – insofferenza dei contribuenti verso le forme più aggressive – ma proprio per questo più efficaci – di riscossione coattiva. Giurisprudenza e legislatore non sono rimasti indifferenti, contribuendo a riequilibrare l'impianto aggressivo del sistema (accentuatosi quando il telaio di norme del d.p.r. 602/73 è stato potenziato con la creazione di Equitalia e l'attribuzione all'agente della riscossione di poteri istruttori penetranti) nella ricerca di una maggiore proporzionalità (soprattutto ponendo limiti alla pignorabilità di beni immobili e mobili e dei crediti e nel contempo favorendo le rateizzazioni) e di un più incisivo accesso alla tutela da parte del contribuente (le sezioni unite hanno ammesso l'impugnazione degli atti di riscossione conosciuti solo attraverso l'estratto di ruolo ovvero il pignoramento, la

Corte Costituzionale ha rimosso limiti storici alle opposizioni all'esecuzione coattiva).

Il diritto europeo, anche se spesso non considerato espressamente dalla giurisprudenza, ha certamente influito su tale opera. Come noto, la Carta dei diritti fondamentali all'art. 41 riconosce ai cittadini dell'Unione (e a coloro che operano in essa) il diritto alla buona amministrazione; non vi è dubbio, peraltro, che tale norma di principio² sia destinata a indirizzare i comportamenti di tutte le amministrazioni pubbliche degli stati membri, includendo nella sua area di efficacia anche le amministrazioni che operano nel campo tributario³.

2. Il nucleo essenziale della buona amministrazione e il giudice tributario.

Il diritto alla buona amministrazione ha una portata ampia e generalissima, tale da poter inglobare al suo interno altre regole di carattere generale cui va assoggettata l'azione amministrativa: il buon andamento, l'imparzialità, la proporzionalità, anche la tutela dell'affidamento e la buona fede. Non va dimenticato tuttavia, che rispetto alla generalità del precetto assumono poi rilevanza le esemplificazioni che lo stesso art. 41 contiene, indicando

2 Se ne riporta il testo: "1. Ogni persona ha diritto a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni, organi e organismi dell'Unione. 2. Tale diritto comprende in particolare: a) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio; b) il diritto di ogni persona di accedere al fascicolo che la riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale e commerciale; c) l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni. 3. Ogni persona ha diritto al risarcimento da parte dell'Unione dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni, conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri. 4. Ogni persona può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue dei trattati e deve ricevere una risposta nella stessa lingua". Si vedano anche le Spiegazioni relative alla Carta, che pongono in risalto la matrice essenzialmente giurisprudenziale del principio.

3 La dottrina ha di recente richiamato l'attenzione, nell'ambito di una ricerca condotta sul diritto all'informazione del contribuente, sulla rilevanza del principio di buona amministrazione nelle procedure tributarie, teorizzando un vero e proprio diritto del contribuente: M. C. Piero, Il dovere di informazione dell'amministrazione finanziaria, Torino 2013.

* Professore Ordinario di Diritto tributario – Università degli Studi di Teramo.

1 La lettura degli scritti che seguono consente anche di seguire le modifiche normative gradualmente introdotte negli ultimi anni per temperare l'espansione dei poteri dell'agente avvenuta tra il 2005 e il 2010: Comelli – Glendi (a cura di), La riscossione dei tributi, Padova 2010; Melis – Persiani, Riscossione coattiva e convenzione europea dei diritti dell'uomo: alcune riflessioni, in Rass. trib. 2011, 904 ss., con particolare attenzione alla prospettiva della tutela assicurata dalla CEDU ai diritti proprietari; Basilavecchia, La riscossione dei tributi nel quadro costituzionale, in Riv.trim.dir.trib. 2014, 3ss.; ID., Stato di diritto e riscossione dei tributi, in questa rivista 2014, 9ss.; Persiani, La riscossione tributaria erariale tra modifiche recenti e ed auspicabili interventi futuri, ivi 2015, 669ss.; Fondazione Bruno Visentini e Ceradi, La riscossione in Italia, Germania, Spagna, Francia e Regno Unito: un'analisi comparata, Viterbo 2015.

come nucleo essenziale del principio il diritto alla partecipazione procedimentale – nei due pilastri del contraddittorio preventivo⁴ e della conoscenza degli atti dei fascicoli che lo interessano⁵ - e quello alla motivazione dei provvedimenti amministrativi⁶.

Ora, se consideriamo in particolare queste due articolazioni del diritto alla buona amministrazione, lo stato dell'arte appare tutto sommato soddisfacente.

Quanto alla motivazione, essa appare sufficientemente garantita, soprattutto se si tiene conto che spesso l'atto di riscossione "provvedimentale" – la cui struttura spesso si esaurisce in elementi grafici e numerici, ma deve essere espressa "in forma comprensibile e non criptica"⁷ - è in genere preceduto da altri atti, a loro volta provvedimentali (si pensi all'accertamento o all'avviso di liquidazione) o istruttori (è il caso degli atti riconducibili al genus "avviso bonario") che contengono tutti gli elementi per comprendere le ragioni e le finalità della riscossione⁸.

Quando poi l'atto dell'agente della riscossione dà risposta ad un'istanza pretensiva del contribuente (si pensi alla richiesta di rateizzazione) l'opportuna scelta, attuata già da molti anni, di predeterminare i criteri di valutazione dell'istanza secondo parametri certi, forniti dallo stesso debitore istante, non solo assicura la comprensione delle ragioni di un eventuale diniego parziale o totale, ma riesce spesso a rendere prevedibile, con ragionevole probabilità, l'esito stesso dell'istanza, escludendo qualsiasi profilo di arbitrio o di discriminazione.

Certo è, tuttavia, che in molti casi la risposta ad istanze pretensive non ha una disciplina normativa compiuta, per cui potrebbe verificarsi – ed infatti accade – che vi siano delle risposte negative non adeguatamente motivate; si pensi ad es. al diniego di transazione fiscale, che è un atto estremamente rilevante e frutto di valutazioni delicatissime⁹. In questi casi, certamente un

ricorso giurisdizionale alla commissione tributaria può basarsi non solo sulle regole interne di motivazione di tutti gli atti tributari (art. 7 legge n. 212/2000, a sua volta diretta espressione dell'art. 97 Cost.) ma anche sulla immanenza all'ordinamento domestico del dovere di buona amministrazione di cui all'art. 41, che ribadisce l'obbligatoria motivazione di tutti gli atti amministrativi.

Il profilo partecipativo è in genere garantito, forse anche meglio di quello che accade nella fase dell'accertamento. Tutti i più rilevanti atti della riscossione devono infatti essere preceduti da avvisi (provvedimentali o meno¹⁰: sia la giurisprudenza¹¹, sia l'evoluzione normativa¹², hanno garantito che le misure cautelari dell'Agente (ipoteca, fermo, compensazione volontaria) siano precedute da avvisi prodromici, se del caso già direttamente impugnabili; l'intimazione di pagamento è obbligatoria quando è decorso un anno dalla notificazione della cartella senza che procedure esecutive siano state avviate (art. 50 comma secondo d.p.r. 602/73).

L'informazione, sia pure ovviamente non preventiva, non è estranea allo stesso pignoramento presso terzi, se si dà per scontato che, pur nel silenzio dell'art. 72-bis d.p.r. n. 602/73, il debitore debba ricevere la comunicazione dell'ordine diretto al terzo di pagare le somme dovute direttamente nelle mani del preposto alla riscossione.

Rispetto all'accesso agli atti, che pure la legge n. 241/90 sembra non voler riconoscere alle procedure tributarie, la giurisprudenza amministrativa ha chiarito

natura discrezionale dei provvedimenti richiesti al fisco, perché la giurisdizione tributaria si configura come giurisdizione di carattere generale, che si radica in base alla materia indipendentemente dalla specie dell'atto impugnato. Il che ha comportato, ad esempio, la devoluzione alle commissioni persino delle controversie relative agli atti di esercizio dell'autotutela, in quanto l'art. 103 Cost. non prevede una riserva assoluta di giurisdizione in favore del giudice amministrativo per la tutela degli interessi legittimi, ferma restando la necessità di una verifica da parte del giudice tributario in ordine alla riconducibilità dell'atto impugnato alle categorie indicate dall'art. 19 proc. trib., che non attiene alla giurisdizione, ma alla proponibilità della domanda (Cass., sez. un., 27 marzo 2007, n. 7388) e indica, con elencazione suscettibile d'interpretazione estensiva, la tipologia degli atti oggetto d'impugnazione (Cass., sez. un., 18 febbraio 2014, n. 3774; conf. sez. trib., 25 febbraio 2009, n. 4513)".

10 Quando fosse carente la normativa di dettaglio, soccorre l'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente, quanto meno nei casi in cui la riscossione presuppone una rilevante difformità rispetto al dichiarato dal contribuente; inoltre, nei casi in cui l'avviso preliminare non viene emesso, la giurisprudenza tende a riconoscere l'applicabilità postuma delle riduzioni di sanzioni che sarebbero state possibili in caso di notificazione dell'avviso.

11 Fondamentale Cass. ss.uu. n. 19667/2014.

12 Ad es. artt. 77, comma 2-bis, 86 comma secondo, 28-ter, d.p.r. n. 602/73.

4 Lettera a) del paragrafo 2 dell'art. 41.

5 Lettera b) del paragrafo 2 dell'art. 41.

6 Lettera c) del paragrafo 2 dell'art. 41.

7 Cass. n. 18415/2005.

8 La giurisprudenza anche in questo caso fornisce un contributo importante, perché ad es. dichiara nulla la cartella dalla quale non sia possibile comprendere i criteri di calcolo degli interessi (di recente, Cass. 6/7/2018, n. 17767; 3 maggio 2018, n. 10481; 19/4/2017, n. 9799).

9 Per l'impugnabilità, Comm. trib. prov. Roma, 1-12-2017, n. 26135; con riferimento alla primitiva versione della transazione dei ruoli, ma con motivazione di carattere generale, vs. Cass. ss.uu. n. 25632/2016: "Sotto altro profilo non assume alcun rilievo la

da tempo che l'accesso finalizzato alla tutela dei diritti non può essere precluso nella materia tributaria¹³.

Le eventuali, episodiche carenze degli atti di riscossione rispetto alla motivazione e alla partecipazione e conoscenza nel procedimento costituiscono vizio proprio di tali atti, deducibile come motivo di ricorso in commissione tributaria.

Così come è certamente competente la commissione tributaria a conoscere di eventuali censure rivolte contro l'addebito dei costi di riscossione al contribuente. Si tratta di censure basate non direttamente sulla lettera dell'art. 41 della Carta, che nulla prevede al riguardo, ma piuttosto sul principio di proporzionalità, che tuttavia deve essere considerato parte integrante del principio di buona amministrazione.

Se non appare di per sé illegittimo che lo Stato decida di far gravare i costi di riscossione (amplificati dalla scelta di ricorrere a soggetto diverso dall'ente impositore) non solo sulla fiscalità generale, ma anche sui debitori che direttamente li generano, assai perplessi lascia la misura del rimborso, che si traduce nel ben noto aggio, proporzionale, attualmente fissato al 6% dell'importo complessivo delle somme da riscuotere. Un ricorso che intenda contestare l'aggio non può peraltro fare a meno di introdurre anche una questione di costituzionalità della relativa disciplina normativa, che lo prevede in una percentuale del tutto avulsa dall'effettivo costo della riscossione.

La Corte costituzionale, sinora, ha evitato di entrare nel merito, dichiarando sempre inammissibili le questioni reiteratamente sollevate; ma, quando dovrà pronunciarsi su un'ordinanza di rimessione finalmente posta in termini corretti, non potrà ignorare il proprio precedente che, pur dichiarando legittima la misura proporzionale al credito dell'aggio, ha stabilito illegittima e irragionevole la carenza di limiti minimi e massimi all'esborso aggiuntivo¹⁴.

3. Le prospettive risarcitorie.

Chi riflette sulla buona amministrazione nelle procedure di riscossione non può fare a meno di rilevare molteplici profili di tensione tra apparato burocratico e contribuente, difficilmente suscettibili di essere sottoposti all'attenzione delle commissioni tributarie¹⁵.

¹³ Ad es. con particolare riferimento all'accesso agli atti della riscossione si veda Cons. Stato IV, 26-09-2013, n. 4821.

¹⁴ Corte Cost.le, n. 480 del 1993.

¹⁵ Sul tema, sempre più indagato dalla dottrina, P. Marongiu, *L'amministrazione fiscale tra poteri e responsabilità*, Torino 2016; Gioé,

Assume rilievo al riguardo il par. 3 dell'art.41, che riconosce al cittadino il risarcimento dei danni provocati dall'agire delle istituzioni europee, secondo i principi generali comuni agli stati membri. Nell'ordinamento domestico, l'art. 28 della Costituzione fissa il principio della risarcibilità del danno provocato al privato dall'agire dei pubblici funzionari, configurando la corresponsabilità dell'ente pubblico cui questi appartiene.

Quando la questione da cui nasce la pretesa risarcitoria è sottoposta al giudice tributario, un primo riconoscimento può venire dalla condanna aggravata per lite temeraria, ex art. 96 c.p.c., già applicata dalla giurisprudenza in casi di ingiustificato ritiro in autotutela di un atto impositivo palesemente illegittimo.

La responsabilità può derivare anche - ma si tratta di profilo ancora poco approfondito e di rado oggetto di esame giurisprudenziale - dall'azione dell'amministrazione che risulti sproporzionata, rispetto al risultato da conseguire; si pensi al blocco degli stipendi e di ogni attività conseguente al pignoramento dell'intero saldo del conto corrente su cui operi un'impresa.

Anche l'approccio del debitore al fascicolo che lo riguarda, che è ipotesi espressamente garantita dalla Carta nella prima parte dell'art. 41, non avviene di norma con quella linearità e quella rapidità alle quali il debitore avrebbe diritto. La vicenda delle "cartelle mute" che, dieci anni fa, ebbe come epilogo la previsione dell'obbligo di indicazione sulle cartelle di pagamento - a pena di nullità - di un doppio responsabile del procedimento¹⁶, non ha generato un effettivo miglioramento dei rapporti tra enti preposti alla riscossione e contribuenti.

Sulla cartella, infatti, viene indicato un responsabile del procedimento che è di regola fisicamente inaccessibile, che opera in uffici diversi da quelli che hanno effettivamente emanato la cartella, e che può dunque essere contattato, piuttosto che fisicamente, attraverso la trafila dei centralini

Profili di responsabilità dell'amministrazione finanziaria, Padova 2007; P. Rossi (a cura di), *La responsabilità civile dell'amministrazione finanziaria*, Quaderno delle rivista di diritto tributario, Milano 2009; scritti ai quali si fa rinvio per ulteriore bibliografia. Il tema è indagato anche all'estero, come dimostra ad es. Scapin, *Responsabilidade do estado por dano tributario*, Belo Horizonte 2017, che analizza l'ordinamento brasiliano con attenzione a quello italiano.

¹⁶ Quello della fase di iscrizione a ruolo e quello della fase di emissione e notificazione della cartella di pagamento. La vicenda nacque dal fraintendimento di un'importante ordinanza, n. 377 del 2007, che, senza affermare la nullità delle cartelle prive di indicazione del responsabile del procedimento, aveva tuttavia rilevato la necessità di tale indicazione (sottintendendo profili in ipotesi risarcitori); poi si sviluppò in una vera e propria commedia degli equivoci, il cui esito fu da un lato quello di sanare comunque tutte le cartelle antecedenti il 1 giugno 2008, e dall'altro quello di appesantire ogni cartella successiva con l'indicazione di due responsabili.

o mediante posta elettronica (se nota). Si assiste dunque ad uno dei tanti paradossi della vita amministrativa italiana, per il quale il rispetto formale di una previsione di garanzia non riesce affatto ad attuare quella facilità di contatto amministrazione/amministrato che essa vorrebbe garantire.

4. La buona amministrazione e il ruolo della giurisprudenza.

Uno dei fattori di tensione, forse in assoluto il più rilevante, deriva dalla duplicità di soggetti che si occupano della riscossione dei tributi; il dialogo tra ente impositore e agente della riscossione, nonostante la crescente vicinanza istituzionale tra tali enti, lascia troppo spesso a desiderare, soprattutto quando la vicenda amministrativa si sposta in sede processuale. E' infatti assurdo che sia stata necessaria una norma di legge¹⁷ regolatrice di un meccanismo complesso per stabilire che di fronte ad un atto di riscossione non più giustificato (per effetto di sgravi, di sentenze, di prescrizione) debba essere il debitore ad attivare in via amministrativa il dialogo tra soggetti pubblici, i quali evidentemente non sono in grado, in autonomia, di comunicarsi tempestivamente le vicende che modificano o estinguono il credito da riscuotere: è palese quale fonte di danno possa essere tale mancanza di dialogo, tanto più grave se si pensa che, sotto questo aspetto, la giurisprudenza di legittimità ha fatto tutto il possibile per stabilire il principio che, in sede processuale, gli enti impositori e quelli preposti si presentano come un blocco unitario, a prescindere dalla formale presenza in giudizio di entrambi¹⁸.

Se, sotto questo aspetto, il contributo della giurisprudenza è certamente positivo al fine di accrescere l'effettività di tutela del diritto alla buona amministrazione, vi è però un altro aspetto molto importante sul quale invece le posizioni sono contrastanti.

Nel 2005, la Corte costituzionale ha affermato il principio, mai smentito, secondo il quale la soggezione

del contribuente alla riscossione coattiva non deve superare una durata ragionevole: quella sentenza, la n. 280/2005, contribuì ad un'immediata revisione dei tempi di notifica delle cartelle di pagamento, oggi verificabile nel testo (sia pure progressivamente "temperato") dell'art. 25 d.p.r. 602/73.

La giurisprudenza di legittimità però, circoscrive la portata del principio, e considera applicabili i termini decadenziali (per le imposte) e quello prescrizione "breve" (per i crediti previdenziali) solo quando si sia verificata una inoppugnabilità dell'atto impositivo, ossia una situazione di definitività derivante dalla mancata proposizione del ricorso giurisdizionale. Invece, nonostante l'art. 25 citato faccia riferimento *tout court* agli accertamenti definitivi, quando la riscossione segue un percorso giurisdizionale la Cassazione giudica sempre e comunque applicabile la prescrizione decennale dell'*actio indicati*, anche quando il ricorso sia risultato inammissibile. Tale orientamento, che oltretutto è stato enfatizzato dall'ultima novella apportata al testo dell'art. 29 d.l. n. 78/2010, in materia di accertamento esecutivo¹⁹, comporta una dilatazione dei tempi di riscossione assolutamente sproporzionata, oltretutto, presumibilmente, a carico di contribuenti che, avendo adito il giudice e anticipando le spese di giudizio, non hanno sottratto il loro patrimonio all'esecuzione né intendono farlo. Applicare il termine decennale, piuttosto che rimediare alle lunghezze e alle inefficienze dell'amministrazione, le indirizza verso l'inerzia creando il presupposto per una riscossione rimandata così tanto da risultare alla fine, molto spesso, impossibile²⁰.

5. Conclusioni.

Tirando le somme, non si può negare che il legislatore, e in parte la giurisprudenza²¹, abbiano assicurato negli

17 Contenuta nella legge di stabilità 2013, n. 228, art. 1, commi 537 ss, sulla quale vs. per tutti, in sede di analisi delle modifiche restrittive apportate all'impianto originario della norma, Lovecchio, Semplificazione e razionalizzazione della riscossione tra modifiche di rilievo e principi inattuati", in *fisco*, 2015, pag. 2940.

18 È noto che la Cassazione considera l'agente della riscossione come *adiectus solutionis causa* (sentenza n. 21222/2006), sostituto processuale delle agenzie fiscali, come tale direttamente tenuto ad assicurare osservanza al giudicato formatosi nei confronti delle agenzie stesse, rispetto alle quali agisce o viene convenuto in giudizio, con onere di chiamata in causa in mancanza del quale risponde dell'esito della lite (art. 39 d.lgs. n. 112/1999).

19 È stata infatti eliminata in quel caso qualunque termine decadenziale, cosicché la riscossione avviene sempre, anche in caso di accertamento inoppugnabile, entro il termine prescrizione di dieci anni.

20 Sembra di cogliere, nella sentenza delle sezioni unite della Cassazione n. 23397/2016 che richiama espressamente il monito del 2005 della Corte costituzionale, un certo qual imbarazzo per l'assetto attuale dei tempi della riscossione. Sia consentito il rinvio, per una più ampia analisi e per la difficoltà anche teorica di riconoscere un'*actio indicati* nell'avvio della riscossione coattiva, a quanto scritto in Prescrizione e crediti tributari, in *Enciclopedia Treccani*, Libro dell'anno del diritto 2018.

21 Che ad esempio riconosce (cass., n. 4777/2013) applicabile alla riscossione i principi della legge n. 241/90: "le sue prescrizioni debbono essere ritenute applicabili anche ai rapporti con l'amministrazione finanziaria, nei limiti in cui siano di agevole

ultimi anni un migliore equilibrio tra efficienza e garanzia all'interno delle procedure di riscossione, potenziando oltretutto, anche se il tema resta estraneo a questo contributo, l'accesso alla tutela giurisdizionale, sia nella giurisdizione tributaria, sia in sede di opposizione all'esecuzione davanti al giudice civile.

Resta però netta l'impressione che la buona amministrazione, intesa in un senso complessivo che, al di là dello stesso testo dell'art. 41 della Carta, garantisca l'interlocuzione del contribuente con un'amministrazione serena, rapida e ispirata nei suoi interventi alla proporzionalità²², possa essere assicurata solo dalla stessa amministrazione, autoregolando i propri comportamenti e soprattutto controllando adeguatamente il quotidiano agire dei propri uffici.

Si richiedono in buona sostanza sensibilità e consapevolezza di dover offrire agli utenti un servizio efficiente, che raggiunga sì l'obiettivo ma nel rispetto assoluto della imparzialità; non basta usare i poteri ponendo in essere tutto quello che la legge consente di fare, se non si considera anche implicita, nella propria mission, quella di riscuotere nel massimo rispetto delle esigenze del debitore (che spesso non sono soltanto private, ma rivestono interesse pubblico: si pensi ai riflessi occupazionali). Il dato normativo non è decisivo: spesso si può agire bene, anche in base a norme non perfette.

Tali criteri ispiratori sono spesso presenti nelle circolari e nelle direttive interne, ma è necessario fare di più e garantire che essi entrino nel vissuto quotidiano della riscossione coattiva.

applicazione e non compromettano nella loro essenza le finalità pubbliche perseguite". La sentenza proviene dalla sezione terza e non da quella tributaria.

²² Da ultimo, sulla proporzionalità, G. Moschetti, Il principio di proporzionalità come "giusta misura" del potere nel diritto tributario, Assago 2017; G. Petrillo, Il principio di proporzionalità nell'azione amministrativa di accertamento tributario, Ariccia 2015.

La violazione del diritto ad una buona amministrazione: le conseguenze sulla validità degli atti tributari

di Stefano Zagà

1. Il diritto ad una buona amministrazione: cenni di carattere generale

Un tema sempre più d'attualità è quello relativo alla tutela del contribuente, in sede procedimentale e processuale, a fronte di un'attività amministrativa in materia tributaria che risulti non conforme ai "principi amministrativi europei" così come codificati dal diritto euro-unitario ed elaborati dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE.

In verità, sarebbe più corretto parlare di tutela dell'"amministrato" e non già solo di tutela del "contribuente", in quanto l'azione amministrativa in materia tributaria non si limita solo a incidere sulla sfera giuridico-patrimoniale del contribuente ma, sempre più spesso, può incidere anche su posizioni giuridiche di soggetti diversi dal contribuente sol perché "detentori" di informazioni su fatti fiscalmente rilevanti e, come tali, possibili destinatari di provvedimenti sanzionatori laddove questi ultimi non dovessero adempiere alle richieste istruttorie rivolte dall'Autorità amministrativa¹.

Non essendo possibile in questa sede analizzare in modo approfondito l'influenza esercitata dal diritto amministrativo europeo sul sistema domestico di tutela del soggetto leso nei propri diritti dall'attività provvedimentale dell'Amministrazione finanziaria², si è scelto di circoscrivere la presente analisi all'impatto che la disciplina euro-unitaria in tema di "garanzie procedurali" può avere sul regime di (in)validità degli atti amministrativi tributari e, in specie, sulla questione

(non poco controversa) relativa alla operatività o meno in ambito tributario della c.d. regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali di cui all'art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990, in forza della quale – come noto – non è annullabile il provvedimento amministrativo vincolato, emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

Il principale parametro normativo di riferimento di fonte euro-unitaria, senza dubbio, è rappresentato dal "diritto ad una buona amministrazione", codificato (*recte* "costituzionalizzato") dall'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (c.d. "Carta di Nizza"), quale "norma contenitore" dei diversi diritti procedurali, corollari del diritto in esame, originariamente elaborati, con metodo comparatistico³, dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE⁴.

Difatti, l'avvenuta "costituzionalizzazione" (mediante inserimento nel citato art. 41 della Carta di Nizza) del diritto ad una buona amministrazione e, per l'effetto, di tutti i diritti procedurali ad esso connessi, pur non assumendo carattere innovativo, in quanto mera riaffermazione di diritti già esistenti nel diritto vivente dell'Unione europea, tuttavia, ha avuto il pregio di innalzare il diritto ad una buona amministrazione al rango di diritto fondamentale, tanto da segnare "una svolta epocale nei rapporti tra amministrati e amministrazioni, sancendo, in modo definitivo, la necessità che l'azione di queste ultime venga esercitata nel rispetto dei diversi corollari di cui si compendia" il diritto in esame⁵.

* Docente a contratto di Diritto tributario – Università degli Studi di Verona.

1 Il riferimento è, ad esempio, alla disciplina euro-unitaria sulla cooperazione amministrativa nel settore fiscale contenuta nella Direttiva 2011/16/UE del 15 febbraio 2011 (oggetto di successive modificazioni e integrazioni). Sul tema cfr. Corte di Giustizia UE, 22 ottobre 2013, C-276/12 (caso *Sabou*) e, più recentemente, Corte di Giustizia UE, sentenza del 16 maggio 2017, C-682/15 (caso *Berlios*).

2 Sul tema si veda, tra gli altri, L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Milano, 2010, *passim*; M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, Torino, 2013, *passim*; P. BORIA, *Diritto tributario europeo*, Milano, 2017, 449 ss.

3 Cfr. D. U. GALETTA, *Attività e procedimento nel diritto amministrativo europeo, anche alla luce della risoluzione del Parlamento europeo sulla disciplina del procedimento per istituzioni, organi e organismi dell'Unione europea (il contributo in materia della rivista italiana di diritto pubblico comunitario, nei suoi primi 25 anni di attività)*, in *Rivista italiana di Diritto Pubblico Comunitario*, fasc. 2, 2017, 393.

4 In questi termini P. PROVENZANO, *L'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea e la "costituzionalizzazione" delle garanzie procedurali*, in *Diritto amministrativo nell'Unione europea – Argomenti e materiali*, D. U. GALETTA (a cura di), Torino, 2014, 332.

5 In questi termini P. PROVENZANO, *Op. cit.*, 333.

Ciò è stato possibile in virtù dell'art. 6, par. 1, del Trattato sull'Unione europea ("TUE"), in forza del quale la Carta di Nizza ha "lo stesso valore giuridico dei trattati", divenendo, quindi, fonte normativa di rango primario⁶, vincolante non solo per le Istituzioni dell'Unione europea, ma anche per gli Stati membri che sono tenuti ad applicare negli ordinamenti domestici i diritti fondamentali ivi codificati⁷.

L'art. 41 della Carta di Nizza, con una formulazione concisa ma chiara, al primo comma definisce il diritto ad una buona amministrazione come il diritto di ogni persona "a che le questioni che la riguardano siano trattate in modo imparziale ed equo ed entro un termine ragionevole". Inoltre, ai sensi del successivo comma 2, si chiarisce che il diritto in esame "comprende in particolare": i) il diritto di ogni persona di essere ascoltata prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che le rechi pregiudizio⁸; ii) il (conseguente) diritto di ogni persona di accedere agli atti endoprocedimentali che la riguardano, così da prendere visione ed estrarre copia dei documenti ritenuti rilevanti dall'Amministrazione procedente ai fini della decisione da assumere (pur sempre nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale); iii) l'obbligo per l'Amministrazione di motivare le proprie decisioni (quale strumento per verificare la legittimità delle decisioni amministrative, corollario del più generale diritto di difesa⁹).

Come detto, la formulazione normativa del diritto ad una buona amministrazione è alquanto concisa, ma non

6 Sul tema si rinvia, per tutti, a M. P. CHITI, *Diritto amministrativo europeo*, Milano, 2013, 50 ss.

7 Tuttavia, secondo la Corte costituzionale (cfr., *ex multis*, sent. n. 80 del 2011) il "presupposto di applicabilità della Carta di Nizza è (...) che la fattispecie sottoposta all'esame del giudice sia disciplinata dal diritto europeo – in quanto inerente ad atti dell'Unione, ad atti e comportamenti nazionali che danno attuazione al diritto dell'Unione, ovvero alle giustificazioni adottate da uno Stato membro per una misura nazionale altrimenti incompatibile con il diritto dell'Unione – e non già da sole norme nazionali prive di ogni legame con tale diritto". Sul punto si rinvia alle considerazioni svolte *infra*.

8 Secondo la giurisprudenza e la dottrina il diritto ad essere ascoltati è destinato a trovare applicazione in tutti i procedimenti amministrativi, dunque, anche in quelli volti all'adozione di provvedimenti ampliativi. In tal senso cfr., *ex multis*, F. TRIMARCHI BANFI, *Il diritto ad una buona amministrazione*, in *Trattato di diritto amministrativo europeo*, Parte Generale, M.P. CHITI – G. GRECO (diretto da), G. F. CARTEI – D.U. GALETTA (coordinato da), I, Milano, 2007, 50.

9 Sull'importanza della motivazione, quale strumento per verificare la legittimità dei provvedimenti assunti dall'Amministrazione finanziaria, si veda, di recente, Corte di Giustizia UE, sentenza del 16 maggio 2017, C-682/15 (caso *Berlio*).

difetta in chiarezza; viene comunemente intesa come una "enunciazione esemplificativa di quello *standard* minimo del diritto amministrativo moderno; enunciazione che deve essere integrata da un'efficace attività interpretativa creativa da parte degli operatori giuridici"¹⁰. Anche per tale ragione, per una migliore definizione del contenuto concreto dei predetti diritti procedurali che compongono il diritto in esame, occorre fare riferimento alla giurisprudenza comunitaria e, in via sussidiaria ed integrativa, a quanto previsto nel "Codice europeo di buona condotta amministrativa" (predisposto dal Mediatore Europeo), il quale, seppure privo di una base giuridica vincolante, può essere utilizzato come strumento interpretativo, avendo lo scopo di indicare "ai cittadini in cosa consiste in pratica il diritto a una buona amministrazione ai sensi dell'art. 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'U.E."¹¹.

Quanto, poi, alla tutela giurisdizionale del diritto ad una buona amministrazione, questa è garantita dal successivo art. 47 della Carta di Nizza, il quale "costituzionalizza" il "diritto ad un ricorso effettivo", stabilendo che "ogni persona i cui diritti e le cui libertà garantiti dal diritto dell'Unione siano violati ha diritto a un ricorso effettivo dinanzi a un giudice (...) indipendente e imparziale, precostituito per legge".

2. I "canali" d'ingresso del diritto ad una buona amministrazione nel sistema tributario domestico

Sopraesedendo in questa sede all'analisi del significato concreto da attribuire a ciascuno dei predetti diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione, l'indispensabile assunto di partenza per verificare l'impatto che il diritto in esame può avere sul regime di (in)validità degli atti amministrativi tributari non può che essere il seguente: il diritto ad una buona amministrazione (*ex art. 41 della Carta di Nizza*) costituisce parte integrante dell'ordinamento nazionale e, in specie, parte integrante dell'ordinamento tributario nazionale¹².

10 In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 120. In tal senso il citato Autore richiama il contributo di D. U. GALETTA, *Il diritto ad una buona amministrazione europea come fonte di essenziali garanzie procedurali nei confronti della pubblica amministrazione*, in *Riv. it. dir. pubbl. com.*, 2005, 823.

11 In questi termini cfr. Prefazione del "Codice europeo di buona condotta amministrativa".

12 In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 123.

Occorre, tuttavia, svolgere alcune brevi puntualizzazioni sul punto. Prescindendo dalle “influenze” che i “principi amministrativi europei” hanno certamente avuto sul contenuto dei diritti e delle garanzie definiti nello Statuto dei diritti del contribuente, autorevole dottrina ha evidenziato come negli ultimi tempi l’ordinamento italiano sia giunto a esplicitare e formalizzare la rilevanza interna dei principi generali del diritto europeo “ben oltre i naturali ambiti”, utilizzando dei “veri e propri canali legislativi aperti”, il primo dei quali è rappresentato dall’art. 117, co. 1, Cost., che, se interpretato come passaggio dalla teoria degli ordinamenti separati a quella degli ordinamenti integrati, “può essere inteso come uno strumento di costituzionalizzazione dei Trattati europei e dei relativi principi generali, attuali e futuri”, con la conseguenza che ogni settore della fiscalità nazionale “sarebbe stata investita dai principi generali del diritto europeo”¹³.

In ogni caso, il principale “passante legislativo”¹⁴, attraverso il quale i principi dell’ordinamento euro-unitario (ivi incluso l’art. 41 della Carta di Nizza) sono “stati messi a regime nel sistema nazionale”¹⁵, è rappresentato dal novellato¹⁶ art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990. In tal senso, è stato affermato che, dopo la novella del 2005, “non ha più senso parlare di un fenomeno di *spill over* o di irraggiamento (*rayonnement*) dei principi comunitari all’interno degli ordinamenti nazionali; o di estensione ‘al di là delle fattispecie comunitariamente rilevanti’ delle garanzie procedurali”¹⁷, in quanto, a partire dalla riforma del 2005, è lo stesso dato legislativo (art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990)¹⁸ a stabilire che l’azione della Pubblica Amministrazione è retta anche dai “*principi dell’ordinamento comunitario*”, riconoscendone,

13 In questi termini L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 103 - 104. In senso contrario cfr. F. D’AYALA VALVA, *Il principio di cooperazione nello statuto dei diritti del contribuente*, Roma, 2003, 14 - 16.

14 In questi termini L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, in *Rass. trib.*, n. 6, 2011, 1404.

15 In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’amministrazione finanziaria*, cit., 104.

16 Ex l. n. 15 dell’11 febbraio 2005.

17 In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’amministrazione finanziaria*, cit., 105.

18 Anche in sede di disciplina del processo amministrativo, l’art. 1, d.lgs. n. 104 del 2010, stabilisce che “*la giurisdizione amministrativa assicura una tutela piena ed effettiva secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo*”.

pertanto, la diretta applicabilità a tutti i procedimenti amministrativi¹⁹.

Chiaramente, la precedente (condivisibile) constatazione presuppone un ulteriore assunto di partenza: l’applicabilità anche in materia tributaria della l. n. 241 del 1990 e, in particolare, ai fini della presente indagine, l’applicabilità in tale materia dell’art. 1, co. 1, quanto alla definizione dei criteri normativi che reggono l’azione dell’Amministrazione finanziaria e degli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, quanto alla disciplina delle invalidità degli atti amministrativi tributari.

In verità, si tratta di un assunto su cui concorda (salvo alcune eccezioni²⁰) il prevalente orientamento della dottrina tributaria, che, sia pur con alcuni distinguo, ha riconosciuto l’applicabilità (nel rispetto del principio di specialità della normativa di settore e ferme le espresse esclusioni di applicabilità normativamente previste) della legge generale sul procedimento amministrativo anche ai procedimenti tributari²¹, ivi inclusa, in specie,

19 Sul tema si veda, tra gli altri, G. DELLA CANANEA, *I principi del diritto pubblico globale*, in AA.VV., *Studi sui principi del diritto amministrativo*, M. RENNA - F. SAIFFA (a cura di), Milano, 2012, 61.

20 È propenso ad escludere l’applicabilità in ambito tributario della l. n. 241 del 1990, L. PERRONE, *La disciplina del procedimento tributario nello Statuto del contribuente*, in *Rass. trib.*, 2011, 567 ss.; ID., *Riflessioni sul procedimento tributario*, in *Rass. trib.*, 2009, 43 ss. Del pari, esprime dubbi sull’applicabilità in ambito tributario della l. n. 241 del 1990, A. COMELLI, *Sulla non condivisibile tesi secondo cui l’accertamento tributario si identifica sempre in un procedimento amministrativo (speciale)*, in *Dir. prat. trib.*, 2006, II, 731 ss.

21 Tra i tanti Autori che in dottrina sostengono l’applicabilità in ambito tributario della l. n. 241 del 1990, ivi inclusi (sia pur con le necessarie e differenti cautele) gli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, si vedano, tra gli altri, M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 101 ss.; L. DEL FEDERICO, *I rapporti tra lo Statuto e la legge generale sull’azione amministrativa*, cit., 1401 ss.; ID., *La rilevanza della legge generale sull’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2010, 729 ss.; ID., *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 241 ss.; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 137 ss.; I. MANZONI - G. VANZ, *Il diritto tributario*, Torino, 2008, 371 ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, Torino, 2016, 250 ss.; F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, Torino, 2016, 215 ss.; ID., *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, in *Boll. trib.*, 2005, 1445 ss.; D. MAZZAGRECO, *I limiti all’attività impositiva nello statuto dei diritti del contribuente*, Torino, 2011, 226; F. GALLO, *Motivazione e prova nell’accertamento tributario: l’evoluzione del pensiero della Corte*, in *Rass. trib.*, 2001, 1088 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2006, 356 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, 2017, 335; G. F. GAFFURI, *Lezioni di diritto tributario*, Padova, 2006, 58; C. CALIFANO, *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2010, 1212 ss.; P. SELICATO, *L’attuazione del tributo nel procedimento amministrativo*, Milano, 2001, 269 ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 465 ss.;

la nuova disciplina delle invalidità dei provvedimenti amministrativi contenuta nei citati artt. 21-*septies* e 21-*octies*.

Del pari, anche la giurisprudenza (di legittimità e costituzionale) e la prassi ministeriale in più occasioni si sono espresse a favore dell'applicabilità della l. n. 241 del 1990 in ambito tributario²².

In particolare, si condivide l'affermazione secondo cui – preso atto della espressa esclusione dell'applicabilità in ambito tributario di alcune specifiche disposizioni, quali le norme disciplinanti la “partecipazione al procedimento” (ex art. 13, 2° co., l. n. 241 del 1990) e le norme disciplinanti il “diritto di accesso ai documenti amministrativi” (ex art. 24, 1° co., l. n. 241 del 1990) – la l. n. 241 del 1990, in quanto disciplina generale dell'azione amministrativa, deve ritenersi applicabile (nel rispetto del principio di specialità) anche all'azione impositiva, essendo quest'ultima riconducibile nell'ambito più generale dell'azione amministrativa²³.

Pertanto, laddove non sia lo stesso legislatore ad escluderne l'applicabilità, in linea generale le disposizioni recate dalla l. n. 241 del 1990 (così come novellata nel 2005) sono destinate a trovare applicazione in ambito tributario in quanto compatibili con il sistema normativo di tale settore ordinamentale e, in particolare, nel rispetto, in ogni caso, del principio di specialità²⁴. Ciò significa che,

P. PIANTAVIGNA, Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2007, 44.

22 In tal senso in giurisprudenza, successivamente alla novella 2005, cfr. (ex multis) Cass., 18 settembre 2015, n. 18448; Cass., sez. trib., 13 ottobre 2011, n. 21103; Cass., sez. trib., 16 settembre 2011, n. 18906; Cass., sez. trib., 23 gennaio 2006, 1236. Prima del 2005 cfr., tra le altre, Cass., sez. trib., 5 novembre 2004, n. 21209; Cass., sez. trib., 28 ottobre 2003, n. 16161. Pure la Corte costituzionale in più occasioni ha riconosciuto l'applicabilità ai procedimenti tributari della l. n. 241 del 1990; in tal senso cfr., tra le altre, ord. 24 luglio 2009, n. 244; ord. 9 novembre 2007, n. 377; ord. 21 aprile 2000, n. 117. Allo stesso modo, anche l'Amministrazione finanziaria in più occasioni ha assunto l'applicabilità in ambito tributario della l. n. 241 del 1990 (cfr., tra le altre, circ. 6 marzo 2008, n. 16/E).

23 In questi termini cfr. in particolare, L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., 737 ss. In senso conforme cfr. S. Buttus, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., 468; M. Basilavecchia, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., 357.

24 Sull'applicazione della l. n. 241 del 1990 in ambito tributario nel rispetto del principio di specialità si veda, in

laddove in ambito tributario il legislatore abbia deciso di dettare una specifica (*rectius*, speciale) disciplina normativa, quest'ultima è destinata a prevalere sulla corrispondente (anche successiva) disciplina generale dell'azione amministrativa (contenuta nella l. n. 241 del 1990) che risulti essere incompatibile²⁵.

Chiaramente, in questo giudizio di (in)compatibilità (fondato sul principio di specialità) occorre tener presente un fondamentale dato giuridico: le regole normative sovraordinate – tra cui quella che sancisce il diritto ad una buona amministrazione (ex artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE), richiamata dall'art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990 – dovrebbero prevalere, in ogni caso, su eventuali discipline di settore con esse incompatibili²⁶.

Riassumendo, non può che condividersi la seguente constatazione giuridica: *i*) l'art. 41 della Carta di Nizza, nel “costituzionalizzare” i diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione (riconducibili al modello del “giusto procedimento”), riconosce posizioni giuridiche soggettive di vantaggio²⁷ in capo ad ogni persona che entri in rapporto con l'attività provvedimentale della Pubblica Amministrazione (inclusa quella svolta in ambito tributario); *ii*) anche a voler prescindere dal “canale legislativo aperto” rappresentato dall'art. 117, co. 1, Cost., in ogni caso, in virtù dell'art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990, le norme euro-unitarie che riconoscono e tutelano le predette posizioni giuridiche soggettive fanno parte integrante del sistema normativo interno che regola l'agire della Pubblica Amministrazione e, conseguentemente, di quello che regola l'agire dell'Amministrazione finanziaria; *iii*) un'attività provvedimentale posta in essere dall'Amministrazione finanziaria in violazione dei predetti diritti procedurali (da intendersi, quindi,

particolare, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., 358. In senso conforme anche L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., 746, cui si rinvia per un'analisi della portata applicativa in ambito tributario delle diverse novità introdotte nella l. n. 241 del 1990 dalla l. n. 15 del 2005.

25 In forza del principio di prevalenza della norma speciale anteriore rispetto alla norma generale posteriore (“*lex posterior generalis non derogat priori specialis*”). Si veda al riguardo G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario, Parte generale*, cit., 100.

26 Sul punto si rinvia *infra*.

27 La qualificazione di queste posizioni giuridiche soggettive nell'ordinamento nazionale in termini di diritto soggettivo o di interesse legittimo poco conta ai fini dell'effettività della loro tutela.

come “declinazioni del principio di legalità”²⁸) andrebbe sempre sanzionata dall’ordinamento con l’illegittimità dei provvedimenti così adottati, (illegittimità) da far valere in sede giurisdizionale (*ex art. 47 della Carta di Nizza*, richiamato dall’art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990).

A fronte di ciò, buona parte della dottrina è giunta alla conclusione secondo cui il riconoscimento e la tutela dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione varrebbero in tutti procedimenti tributari, dunque, non solo in quelli che danno attuazione ai tributi armonizzati (disciplinati da norme adottate in esecuzione del diritto euro-unitario), ma anche in quelli che danno attuazione a tributi non armonizzati (disciplinati in via esclusiva dal diritto interno)²⁹.

Pur condividendo la predetta impostazione giuridica, tuttavia, occorre ricordare come la giurisprudenza costituzionale sia ancora “restia” ad ammettere l’applicazione dei diritti sanciti dalla Carta di Nizza in ambiti privi di ogni legame con il diritto euro-unitario³⁰. Peraltro, questa impostazione restrittiva sembrerebbe trovare conforto anche nel disposto di cui all’art. 51 della Carta di Nizza, che circoscrive l’obbligo per gli Stati membri di rispettare i diritti fondamentali ivi sanciti alle sole ipotesi in cui gli stessi agiscano nell’ambito di applicazione del diritto dell’Unione europea³¹.

Inoltre, con specifico riferimento all’ambito tributario, il diritto vivente sembrerebbe, almeno in parte, contraddire l’impostazione che vorrebbe estendere l’applicazione del diritto ad una buona amministrazione a tutti i procedimenti tributari. Un esempio emblematico in tal senso è rappresentato dalla violazione del diritto al

contraddittorio endoprocedimentale³², rispetto al quale – come noto – le Sezioni Unite della Corte di cassazione³³ hanno ritenuto di escluderne l’applicabilità generalizzata a tutti i procedimenti tributari, circoscrivendone l’applicabilità ai soli procedimenti che danno attuazione a tributi armonizzati; di contro, per i procedimenti che danno attuazione a tributi non armonizzati il riconoscimento del diritto al contraddittorio viene fatto dipendere dall’esercizio o meno, da parte dell’Amministrazione finanziaria, dei poteri istruttori di accesso, ispezione e verifica, sulla base di una lettura “restrittiva” dell’art. 12, co. 7, Statuto dei diritti del contribuente, salvo che si rientri nell’ambito applicativo di specifiche norme settoriali che stabiliscono l’obbligo del contraddittorio endoprocedimentale a prescindere dal citato art. 12, co. 7³⁴.

Appare, invece, maggiormente compatibile con il diritto ad una buona amministrazione la posizione della giurisprudenza di legittimità in tema di motivazione degli atti amministrativi tributari, sebbene non venga mai espressamente richiamato il diritto ad una buona amministrazione nei percorsi argomentativi che hanno condotto la Corte di cassazione a ribadire, in più occasioni, l’essenzialità della motivazione ai fini della validità degli atti amministrativi tributari³⁵.

Ciò detto, è auspicabile che gli approfonditi studi scientifici poc’anzi ricordati, che hanno concluso per l’applicazione dei “principi amministrativi europei” anche al di fuori degli ambiti di competenza del diritto euro-unitario, riescano a far cambiare rotta al diritto vivente.

Giunti a questo punto, non resta che verificare in che modo il diritto ad una buona amministrazione (con tutti i suoi corollari), così come “recepito” nel sistema

28 In questi termini M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell’Amministrazione finanziaria*, cit., 121.

29 In tal senso cfr. M. PIERRO, *Op. cit.*, 113. In precedenza, in senso conforme cfr., tra gli altri, F. AMATUCCI, *Il rafforzamento dei principi comuni europei e l’unicità del sistema fiscale nazionale*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2013, 22; L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 104. In ambito amministrativistico si veda, per tutti, D. U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell’art. 21octies L. 241/90, anche alla luce della previsione ex art. 41 CED*, in *Le riforme della L. 7 agosto 1990, n. 241 tra garanzia della legalità ed amministrazione di risultato*, L. R. PERFETTI (a cura di), Padova, 2008, 334.

30 Cfr., tra le altre, Corte cost., sentenze n. 63 del 24 marzo 2016 e n. 80 dell’11 marzo 2011.

31 In tal senso cfr. Corte di Giustizia UE 13 luglio 1989 (*Wachauf*), C-5/88; Corte di Giustizia UE 18 dicembre 1997 (*Annibaldi*), C-309/96; Corte di Giustizia UE 13 aprile 2000, C-292/97 (*Karlsson*).

32 Sul tema della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale si veda, per tutti, A. GIOVANNINI, *Il contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.* n. 1 del 2017, 11 ss.; S. SAMMARTINO, *Il diritto al contraddittorio endoprocedimentale*, in *Rass. trib.*, n. 4 del 2016, 986 ss.; G. RAGUCCI, *Contraddittorio e “giusto procedimento” nella giurisprudenza costituzionale*, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 2016, 474 ss.; Id., *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, *passim*.

33 Cfr. Cass. SS.UU., sent. 9 dicembre 2015, n. 24823.

34 Il riferimento è, ad esempio, alla garanzia del contraddittorio endoprocedimentale espressamente prevista (a pena di “nullità”) dall’art. 6, co. 5, l. n. 212 del 2000 (sul tema, anche per ulteriori riferimenti bibliografici, sia consentito il rinvio a S. ZAGA, *Le discipline del contraddittorio nei procedimenti di “controllo cartolare” delle dichiarazioni*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6, 2015, I, 845 ss.).

35 Sul tema sia consentito il rinvio (anche per ulteriori riferimenti bibliografici e giurisprudenziali) a S. ZAGA, *Il vizio di motivazione degli atti amministrativi tributari secondo la Corte di cassazione: brevi note in merito ad alcuni corollari processuali derivanti dal riscontro di tale vizio*, in *Dir. prat. trib.*, n. 3, 2014, II, 412 ss.

tributario domestico attraverso il predetto “canale legislativo” rappresentato dall’art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990, sia in grado di “condizionare” la disciplina delle invalidità degli atti amministrativi tributari, in specie, con riferimento alla questione (non poco controversa) relativa all’operatività o meno in ambito tributario della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali *ex art. 21-octies*, co. 2, primo periodo, l. n. 241 del 1990.

3. Il “tipo” di invalidità derivante dalla violazione del diritto ad una buona amministrazione

Assunta l’applicabilità (nel rispetto del principio di specialità) della legge generale sul procedimento amministrativo anche ai procedimenti tributari, ne consegue che pure la “nuova” disciplina delle invalidità dei provvedimenti amministrativi, contenuta negli artt. 21-*septies* e 21-*octies*, l. n. 241 del 1990, sia destinata ad applicarsi agli atti amministrativi tributari.

Tuttavia, in altra sede si è già avuto modo di manifestare la seguente convinzione³⁶: in ambito tributario, con la codificazione dei vizi di nullità degli atti amministrativi ad opera del citato art. 21-*septies*, l. n. 241 del 1990, in linea di massima, nulla è cambiato rispetto al passato, in quanto i casi di nullità indicati dalla citata disposizione costituivano già (anche prima del 2005) ipotesi (alquanto residuali e marginali) di imperfezione (molto grave) degli atti impositivi alle quali il sistema tributario (così come pacificamente interpretato dalla giurisprudenza e dalla dottrina), pur denominandole impropriamente con il termine di “inesistenza”, riservava il regime della “inefficacia *ab origine* con possibilità di efficacia indiretta”³⁷ (regime ora tipico delle ipotesi di nullità *ex art. 21-septies*, l. n. 241 del 1990).

In altri termini, pure a seguito della introduzione nel 2005 della “nuova” sistematica delle invalidità dei provvedimenti amministrativi, la regola invalidante degli atti amministrativi tributari di gran lunga prevalente resta quella dell’annullabilità.

36 Non essendo possibile ripercorrere in questa sede le diverse ragioni alla base di tale convinzione, per ulteriori approfondimenti sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, Padova, 2012, 103 ss. Sul tema delle invalidità degli atti impositivi di veda, inoltre, F. PISTOLESI, *Le “invalidità” degli atti impositivi in difetto di previsione normativa*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 1131 ss.; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, Torino, 2012, *passim*. Da ultimo, sul tema si veda F. FARRI, *Forma ed efficacia nella teoria degli atti dell’amministrazione finanziaria*, Padova, 2015, 436 ss.

37 Sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 28 ss.

Inoltre, si è dell’avviso che anche l’ultima ipotesi di nullità codificata dall’art. 21-*septies*, l. n. 241 del 1990, ovvero sia la nullità del provvedimento amministrativo “*negli altri casi espressamente previsti dalla legge*”, non abbia comportato nessun “passaggio” nell’area della nullità (*ex art. 21-septies*, l. n. 241 del 1990) di alcuna delle “nullità” previste dalle norme tributarie, le quali, pertanto, sono ancora da intendersi nel significato sostanziale di annullabilità. La ragione di tale convinzione va ricercata, in via esclusiva, nel trattamento effettuale che il sistema tributario, anche dopo il 2005, continua a riservare alle “nullità” previste dalle norme tributarie³⁸.

È sempre stata opinione largamente condivisa in dottrina³⁹ quella secondo cui una ricostruzione sistematica dell’incidenza delle “nullità” previste dalle norme tributarie sul regime di efficacia dell’atto impositivo viziato non possa che condurre l’interprete a (ri)qualificarle o, comunque, ad intenderle nel significato sostanziale di annullabilità.

Difatti, fatta eccezione per alcune posizioni dottrinali⁴⁰, non ci sono mai stati grossi dubbi sul fatto che il termine “nullità” sia stato utilizzato dal legislatore tributario in modo “atipico” o “improprio”⁴¹, senza dubbio, non nel significato in cui tale termine viene comunemente inteso nell’ordinamento giuridico.

38 Si tratta della “questione” delle cc.dd. “nullità testuali”. Sul punto, per ulteriori approfondimenti, sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Op. ult. cit.*, 85 ss.

39 In tal senso si vedano, tra gli altri, M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., 363 ss.; G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario. Parte generale*, cit., 355 ss.; F. AMATUCCI, *Principi e nozioni di diritto tributario*, cit., 249; L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale nell’azione amministrativa in materia tributaria e l’invalidità degli atti impositivi*, cit., 735; A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2011, 137 ss.; I. MANZONI – G. VANZ, *Il diritto tributario*, cit., 373 ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., 489; E. MARELLO, *Per una teoria unitaria dell’invalidità nel diritto tributario*, in *Dir. prat. trib.*, 2007, 399; I. MANZONI, *Poteri di accertamento e tutela del contribuente*, Milano, 1993, 39 ss.; G. TREMONTI, *Imposizione e definitività nel diritto tributario*, Milano, 1977, 381; M. C. FREGNI, *Spunti problematici in tema di motivazione degli atti di imposizione*, in *Giur. it.*, 1988, 2 ss.

40 Si veda, in particolare, P. RUSSO, *Impugnazione e merito nel processo tributario*, in *Riv. dir. trib.*, 1993, 753 – 754.

41 Sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 4 ss. Relativamente alle ragioni di questa “imprecisione linguistica” del legislatore tributario, si condivide quanto sostenuto sul punto da M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., 364.

Allo stesso modo, anche la giurisprudenza di legittimità ha mostrato di intendere le “nullità” previste dalle norme tributarie nel significato sostanziale di annullabilità, ovvero ha sempre finito per riconoscere alle stesse un trattamento simile a quello che l’ordinamento comunemente riserva a quest’ultima forma di invalidità⁴².

A tal riguardo va ricordato che “efficacia immediata ma precaria” ed “inefficacia *ab origine* con possibilità di efficacia indiretta” rappresentano i due differenti regimi di (in)efficacia che l’ordinamento prevede per gli atti “imperfetti”: il primo per l’atto affetto da un vizio causa di una specie di invalidità comunemente denominata in termini di annullabilità, il secondo per l’atto affetto da un vizio causa di una specie più grave di invalidità comunemente denominata in termini di nullità. Ebbene, se si esamina con attenzione il sistema tributario⁴³ è facile rendersi conto che il trattamento effettuale riservato alla maggior parte delle imperfezioni (*id est* difformità dal modello legale tipico) degli atti amministrativi tributari è sempre quello della “efficacia immediata ma precaria”, ossia il trattamento tipico degli atti annullabili.

Ebbene, proprio l’esame dei connotati giuridico-positivi delle “nullità” previste dalle norme tributarie (che ne impone la riqualificazione sostanziale in termini di annullabilità) è di aiuto per individuare il “tipo” di invalidità che connota gli atti amministrativi tributari emessi in violazione dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione.

In particolare, la ricordata “costituzionalizzazione” del diritto ad una buona amministrazione, ovvero la sua codificazione in una fonte normativa di rango primario (artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE), potrebbe indurre l’interprete ad associare la violazione di uno qualsiasi dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto in esame ad un’ipotesi di gravissima imperfezione dell’atto amministrativo tributario lesivo di tale diritto, al punto da determinarne la nullità *ex art. 21-septies*, l. n. 241 del 1990. Tuttavia, un’indagine più approfondita è in grado di smentire questa prima e approssimativa conclusione.

42 Le precedenti considerazioni in merito al rapporto tra le “nullità” previste dalle norme tributarie e la categoria invalidante della nullità dei provvedimenti amministrativi codificata dall’art. 21-septies, l. n. 241 del 1990, trovano (in buona parte) conferma anche nelle indicazioni interpretative contenute nella sentenza della Corte di cassazione del 18 settembre 2015, n. 18448. In senso conforme, si vedano, tra le altre, Cass., sez. trib., 5 maggio 2010, n. 10082; Cass., 8 settembre 2003, n. 13087; Cass., sez. trib., 5 giugno 2002, n. 8144.

43 Sul punto sia consentito il rinvio a S. ZAGÀ, *Le invalidità degli atti impositivi*, cit., 33 ss.

Difatti, è sufficiente esaminare il trattamento che il sistema tributario nazionale riserva agli atti amministrativi tributari “imperfetti” perché emessi in violazione del diritto ad una buona amministrazione, per prendere atto di come questi siano annullabili (*ex art. 21-octies*, l. n. 241 del 1990) e non già nulli (*ex art. 21-septies*, l. n. 241 del 1990), anche nell’ipotesi in cui l’attività provvedimentale lesiva di tale diritto riguardi l’attuazione di tributi armonizzati.

Peraltro, la bontà giuridica di questa affermazione è facilmente riscontrabile esaminando le due “fattispecie patologiche” di tal genere più ricorrenti: quella degli atti amministrativi tributari emessi in violazione dell’obbligo di motivazione e quella degli atti amministrativi tributari emessi in violazione del diritto al contraddittorio endoprocedimentale.

Difatti, con riferimento alla prima “fattispecie patologica”, sono le stesse norme tributarie che sanzionano espressamente con la “nullità” (da riqualificare in annullabilità) gli atti carenti di idonea motivazione. Si pensi, ad esempio, all’art. 42, d.p.r. n. 600 del 1973, il quale, nel prevedere espressamente la predetta sanzione invalidante per l’imperfezione consistente nel difetto di motivazione, non distingue affatto tra gli atti amministrativi tributari emessi in attuazione di tributi armonizzati e quelli emessi in attuazione di tributi non armonizzati: in entrambi i casi la sanzione invalidante conseguente alla carenza di motivazione dell’atto è sempre la stessa, ovvero l’annullabilità dell’atto.

Lo stesso vale anche con riferimento alla seconda “fattispecie patologica” poc’anzi indicata; difatti, non vi sono mai stati dubbi in dottrina e in giurisprudenza nel qualificare in termini di annullabilità la sanzione invalidante che colpisce gli atti amministrativi tributari emessi senza la necessaria attivazione del contraddittorio endoprocedimentale⁴⁴, anche nell’ipotesi in cui l’attività provvedimentale lesiva di tale diritto riguardi l’attuazione di tributi armonizzati. In estrema sintesi, si può affermare che per le invalidità degli atti amministrativi tributari derivanti dalla violazione dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione è il sistema normativo domestico a prevedere lo stesso regime di elisione degli effetti (con corrispondente regime di tutela processuale) che l’ordinamento riconosce per quelle forme di invalidità che comunemente usa denominare con il termine “annullabilità”, ossia il regime dell’“efficacia primaria ma precaria” dell’atto

44 In senso parzialmente contrario si veda M. BASILAVECCHIA (*La nullità degli atti impositivi; considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., 366), secondo cui, con specifico riferimento alla garanzia del contraddittorio endoprocedimentale *ex art. 6*, co. 5, l. n. 212 del 2000, il riferimento normativo alla “nullità” contenuto nella citata norma statutaria potrebbe essere inteso nel significato di nullità *ex art. 21-septies*, l. n. 241 del 1990.

viziato, in quanto esistono norme che riconoscono (non già l'inefficacia *ab origine*, bensì) l'efficacia primaria, sia pure precaria, degli atti amministrativi tributari così viziati⁴⁵.

4. L'invalidità degli atti tributari per violazione del diritto ad una buona amministrazione e la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali

Ciò posto, se la sanzione invalidante prevista dal sistema tributario per le "fattispecie patologiche" in esame è quella dell'annullabilità *ex art. 21-octies*, l. n. 241 del 1990⁴⁶, a questo punto si pone il problema della operatività o meno della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali stabilita dal comma 2, primo periodo, di tale disposizione, in forza della quale – come già ricordato – non è annullabile il provvedimento amministrativo vincolato emesso in violazione di norme sul procedimento o sulla forma degli atti, qualora sia palese che il contenuto dispositivo non avrebbe potuto essere diverso da quello in concreto adottato.

A tal riguardo è opportuno ricordare che il fine della regola del "non annullamento" (*ex art. 21-octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990), inserendosi nella logica di una "amministrazione di risultato", è quello di accentuare la prevalenza della correttezza sostanziale dell'azione amministrativa; ciò significa che l'annullamento del provvedimento affetto da violazioni di natura formale o

45 Si pensi, ad esempio, alla disciplina della riscossione a titolo provvisorio, senza dubbio applicabile anche nei confronti degli atti affetti dai vizi in esame; oppure alle norme che consentono l'adozione di misure cautelari "pro Fisco" anche a fronte di atti impositivi emessi in violazione dei diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione, nel presupposto che sino a quando non intervenga l'eliminazione dell'atto da parte dell'Ufficio (in autotutela) o da parte del Giudice tributario, l'ordinamento riconosce all'atto così viziato efficacia primaria, sia pure precaria. Significativa è anche la disciplina normativa del potere di annullamento in autotutela e del connesso potere di sospensione amministrativa (sempre in via di autotutela) dell'efficacia (primaria) degli atti impositivi "illegittimi o infondati". In particolare, in quest'ultimo caso è addirittura esplicito il dato normativo, il quale, nel prevedere "(...) la sospensione degli effetti dell'atto che appaia illegittimo o infondato", da un lato, ribadisce espressamente che gli atti impositivi "illegittimi o infondati" sono dotati di efficacia immediata, sia pure precaria (confermandone, quindi, il regime tipico dell'annullabilità), e, dall'altro, non esclude da tale regime (di efficacia primaria, ma precaria) gli atti impositivi imperfetti per violazione del diritto ad una buona amministrazione.

46 Ritiene che la violazione del diritto ad una buona amministrazione sia causa di annullabilità degli atti amministrativi tributari M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 114.

procedimentale non può avere luogo nel momento in cui il Giudice accerta che l'interesse sostanziale perseguito è stato comunque raggiunto e una rinnovazione dell'atto (questa volta privo di quelle violazioni formali o procedurali) condurrebbe inevitabilmente all'adozione di un atto finale di identico contenuto sostanziale⁴⁷.

Sono di immediata evidenza gli effetti dirompenti che questa regola (di depotenziamento dei vizi formali e procedurali) rischierebbe di avere in ambito tributario qualora se ne ammettesse una piena operatività.

Ed in effetti, le premesse per una piena operatività, almeno a prima vista, sembrerebbero esservi, visto che la disposizione in esame circoscrive il proprio ambito applicativo ai provvedimenti amministrativi di natura vincolata⁴⁸ e gli atti tributari (in specie, quelli di imposizione) sono per definizione provvedimenti amministrativi vincolati.

Tuttavia, così non è per una serie di valide ragioni, e anche la dottrina tributaria si è tendenzialmente pronunciata nel senso della sua non operatività in ambito tributario⁴⁹.

47 In tal senso cfr. F. LUCIANI, *L'invalidità e le altre anomalie dell'atto amministrativo: inquadramento teorico*, in *L'invalidità amministrativa*, V. CERULLI IRELLI – L. DE LUCIA (a cura di), Torino, 2009, 35.

48 Per una (in parte) differente ricostruzione si veda F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-octies, comma 2, Legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 260 ss.

49 Nel senso della non operatività in ambito tributario della disposizione di cui all'art. 21-octies, 2° co., primo periodo, si vedano, tra gli altri, F. RANDAZZO, *Op. ult. cit.*, 265; F. PEPE, *Contributo allo studio delle invalidità degli atti impositivi*, cit., 115 ss. A. FANTOZZI, *Violazioni del contraddittorio e invalidità degli atti tributari*, cit., 151 ss.; S. BUTTUS, *Implicazioni tributarie del nuovo regime dei vizi del provvedimento amministrativo*, cit., 470 ss.; M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., 358; F. NICCOLINI, *La motivazione degli atti tributari e la legge generale sul procedimento amministrativo*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 835; G. RAGUCCI, *Il contraddittorio nei procedimenti tributari*, Torino, 2009, 226 ss. In tal senso si veda anche L. DEL FEDERICO, *La rilevanza della legge generale sull'azione amministrativa in materia tributaria e l'invalidità degli atti impositivi*, cit., 742 ss.; Id., *Tutela giuridica del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, cit., 252 ss.; tuttavia, tale ultimo Autore sembrerebbe ammetterne l'operatività come possibile strumento per sterilizzare i vizi istruttori dell'atto (sul punto si rinvia alle considerazioni svolte nel successivo capitolo). Sempre a favore dell'inapplicabilità della citata disposizione, seppur con specifico riferimento al vizio di motivazione dell'atto, si vedano, tra gli altri, C. CALIFANO, *La motivazione degli atti impositivi*, Torino, 2012, 253 ss.; Id., *Il difetto di motivazione degli atti impositivi*, in *Rass. trib.*, 2010, 1212 ss.; M. MAURO, *I riflessi dell'art. 21-octies della l. n. 241/1990 sulla motivazione dei provvedimenti di accertamento tributario*, in *Boll. trib.*, 2005, 1621 ss.; F. NICCOLINI, *Considerazioni in tema di "nullità" degli avvisi di accertamento per vizi di motivazione alla luce*

Occorre verificare se, in aggiunta o, meglio, ancor prima delle “ragioni interne” al sistema tributario in vario modo indicate dalla dottrina al fine di limitare il più possibile l’operatività in tale ambito della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali in esame, vi siano delle “ragioni superiori”, di incompatibilità con il diritto euro-unitario, in grado di impedire *tout court* l’operatività di tale regola con specifico riferimento alle ipotesi di attività provvedimentale dell’Amministrazione finanziaria posta in essere in violazione dei diritti procedurali “contenuti” nel diritto ad una buona amministrazione.

In ambito amministrativistico, prima della novella del 2005 che ha introdotto la disposizione in esame (art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, l. n. 241 del 1990), autorevole dottrina aveva affermato quanto segue: “non mi pare, peraltro, che il diritto comunitario spinga il nostro legislatore nazionale nella direzione di una scelta normativa volta a statuire l’irrilevanza dei vizi di forma e del procedimento. (...) Il fatto che una normativa nazionale che sancisce l’irrilevanza dei vizi del procedimento possa, in ipotesi, essere giudicata come non direttamente in contrasto con il diritto comunitario, nulla dice sulla compatibilità di queste previsioni con il modello di tutela verso cui sembra invece spingere il diritto comunitario”⁵⁰.

Lo stesso Autore, dopo la novella del 2005, ha esaminato la questione della compatibilità o meno della regola normativa di depotenziamento dei vizi formali e procedurali con il diritto ad una buona amministrazione, esprimendo un giudizio secco di incompatibilità. In particolare, viene giustamente evidenziata la discrasia tra, da un lato, l’art. 41 della Carta di Nizza che “costituzionalizza” il diritto ad una

buona amministrazione come un insieme di garanzie procedurali di ogni persona nei confronti della Pubblica Amministrazione e, dall’altro, l’art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, l. n. 241 del 1990, che “depotenzia, in modo assai discutibile, le garanzie riconosciute al privato nel contesto del procedimento amministrativo”⁵¹, ciò nonostante il “canale legislativo” rappresentato dall’art. 1, co. 1, della stessa l. n. 241 del 1990 che, come detto, ha prodotto l’effetto giuridico di rendere parte integrante dell’ordinamento amministrativo domestico anche il diritto (euro-unitario) ad una buona amministrazione.

Questo giudizio di incompatibilità è perfettamente ripetibile in ambito tributario, rispetto al quale, peraltro, non va dimenticato che – come evidenziato da autorevole dottrina⁵² – la logica dell’“amministrazione di risultato”, che è alla base del depotenziamento dei vizi formali e procedurali degli atti amministrativi, crea, senza dubbio, disagi ancora maggiori quando si passa dall’area degli interessi pretensivi degli amministrati all’area degli interessi oppositivi, tra cui sono ricompresi gli interessi oppositivi dei contribuenti.

In particolare, in presenza di atti amministrativi tributari che danno attuazione a tributi armonizzati, se emessi in violazione delle garanzie procedurali “contenute” nel diritto ad una buona amministrazione (*ex* artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE, 1, co. 1, l. n. 241 del 1990), ossia se emessi, ad esempio, in violazione della garanzia del contraddittorio endoprocedimentale oppure in violazione dell’obbligo di motivazione (ivi incluso dell’obbligo di motivazione “rafforzata” rispetto agli elementi addotti dal contribuente in sede di contraddittorio endoprocedimentale), questi atti così viziati devono ritenersi illegittimi e, come tali, annullabili (se impugnati per tempo innanzi al Giudice tributario ovvero annullabili in via di autotutela amministrativa), proprio perché non conformi al paradigma normativo del “giusto procedimento”, così come definito dal combinato disposto di cui agli artt. 41 della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE e 1, co. 1, l. n. 241 del 1990.

Ebbene, in queste ipotesi non può essere invocata l’applicazione della regola della “non annullabilità” dell’atto *ex* art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990, in quanto la sua applicazione finirebbe per vanificare il sistema di garanzie procedurali dell’amministrato

della nuova normativa sull’invalidità dei provvedimenti amministrativi di cui alla legge n. 15/2005, cit., 834 ss., con Postilla di R. LUPI, *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, 840. Di contro, sembrerebbero invece esprimersi a favore dell’applicabilità in ambito tributario della disposizione *de qua* F. TESAURO, *Istituzioni di diritto tributario. Parte generale*, cit., 210; Id., *L’invalidità dei provvedimenti impositivi*, cit., 1448; L. FERLAZZO NATOLI - G. INGRAO, *La Consulta ritiene legittima la norma “salva cartelle mute”: ennesima pronuncia “necessitata”*, in *Boll. trib.*, 2009, 583; A. CARINCI, *La Corte costituzionale si pronuncia sull’indicazione del responsabile del procedimento nella cartella di pagamento: molto rumore per nulla?*, in *Riv. dir. trib.*, 2009, 534 ss.; P. PIANTAVIGNA, *Osservazioni sul “procedimento tributario” dopo la riforma della legge sul procedimento amministrativo*, cit., 81 ss. Sulla questione in esame si veda anche F. FARRI, *Sull’applicabilità dell’art. 21-*octies* della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, in *Riv. dir. trib.*, 2012, 93 ss.

50 In questi termini, D. U. GALETTA, *Violazione di norme sul procedimento e annullabilità del provvedimento*, Milano, 2003, 57.

51 In questi termini D. U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell’art. 21-*octies* L. 241/90, anche alla luce della previsione *ex* art. 41 CED*, cit., 333.

52 In questi termini cfr. L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 249.

nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, così come sancite dal diritto euro-unitario con norma di rango primario. Difatti, l'avvenuta "costituzionalizzazione" (ex artt. 41 della Carta di Nizza e 6, par. 1, TUE) delle garanzie procedurali "contenute" nel diritto ad una buona amministrazione e la loro compenetrazione nel sistema normativo domestico (anche) attraverso il "canale legislativo" rappresentato dall'art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990, impongono al Giudice tributario, una volta accertata la sussistenza della violazione in oggetto, di annullare l'atto, disapplicando la "regola sanante" dei vizi formali e procedurali (art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, l. n. 241) perché in contrasto con il diritto euro-unitario⁵³.

Difatti, le garanzie procedurali "contenute" nel diritto ad una buona amministrazione – come già ricordato – hanno rango di veri e propri diritti costituzionali di derivazione euro-unitaria, che si traducono in posizione giuridiche soggettive degli amministrati, la cui tutela deve essere sempre garantita dal sistema nazionale, così come, peraltro, riconosciuto dalla stessa Corte di Giustizia UE già prima della codificazione (ex art. 41 della Carta di Nizza e 6, par. 1, TUE) del diritto in esame. Difatti, quest'ultima ha ribadito la necessità del rispetto nei procedimenti amministrativi "delle garanzie offerte dall'ordinamento giuridico comunitario", chiarendo che "fra queste garanzie si annoverano in particolare l'obbligo dell'istituzione competente di esaminare in modo accurato e imparziale tutti gli elementi rilevanti della fattispecie, il diritto dell'interessato a far conoscere il proprio punto di vista e il diritto ad una decisione sufficientemente motivata"⁵⁴.

Peraltro, occorre precisare che in presenza di atti impositivi emessi in attuazione di tributi armonizzati, se illegittimi per violazione del diritto ad una buona amministrazione, la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali (ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, l. n. 241 del 1990) non andrebbe applicata, appunto, per evidente contrasto con le regole normative sovraordinate in esame (artt. 41, della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE, e 1, co. 1, l. n. 241 del 1990), senza la necessità di dover svolgere ulteriori indagini circa la compatibilità della predetta "regola sanante" con le peculiarità proprie del sistema tributario domestico, (indagini) che, invece, dovrebbero continuare ad essere svolte al fine di

53 In questi termini cfr. D. U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell'art. 21octies L. 241/90, anche alla luce della previsione ex art. 41 CED*, cit., 334.

54 In questi termini cfr. Corte di Giustizia UE, sent. 21 novembre 1991, C-269-90, punto 14.

verificare l'operatività o meno di tale "regola sanante" in presenza di atti amministrativi tributari relativi a tributi non armonizzati emessi senza l'osservanza delle garanzie procedurali all'uopo previste.

Più precisamente, se si condivide l'impostazione secondo cui le garanzie procedurali connesse al diritto ad una buona amministrazione andrebbero applicate anche con riferimento a fattispecie impositive non relative a tributi armonizzati perché "contagiate" dai predetti "principi amministrativi europei"⁵⁵, allora le considerazioni appena svolte in punto di disapplicazione *tout court* della "regola sanante" ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, l. n. 241 del 1990, andrebbero ripetute identicamente anche con riferimento agli atti amministrativi tributari relativi a tributi non armonizzati emessi in violazione delle garanzie procedurali in esame.

Tuttavia, in precedenza è stato ricordato come, allo stato attuale, il diritto vivente appaia ancora "restio" ad ammettere tale "contagio". Ad ogni modo, anche qualora si escluda un simile "contagio", la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali è destinata a non operare pure rispetto agli atti amministrativi tributari concernenti fattispecie non di rilievo per il diritto euro-unitario, ciò in ragione delle "specificità" del sistema tributario e, in particolare, del principio di specialità che deve coordinare il rapporto tra la disciplina generale amministrativa e la disciplina speciale tributaria.

In altri termini, la regola (di diritto amministrativo) della "non annullabilità" per vizi formali e procedurali non può ritenersi operativa in ambito tributario nella misura in cui si traduca in un azzeramento delle garanzie dotate di "copertura statutaria"⁵⁶.

Ed in effetti, in ambito tributario lo Statuto dei diritti del contribuente (senza dubbio "influenzato" dei "principi amministrativi europei") "costituisce un

55 Ciò anche al fine di evitare una disparità di trattamento all'interno del sistema tributario nazionale, oltre che in forza del dato normativo di cui al novellato art. 1, co. 1, l. n. 241 del 1990, che ha espressamente precisato che tutta l'attività amministrativa, senza alcuna distinzione e/o limitazione applicativa, è retta anche dai "principi dell'ordinamento comunitario". In tal senso cfr., in particolare, D. U. GALETTA, *Le garanzie procedurali dopo la legge 15/2005: considerazioni sulla compatibilità comunitaria dell'art. 21octies L. 241/90, anche alla luce della previsione ex art. 41 CED*, cit., 334. In senso conforme cfr. M. PIERRO, *Il dovere di informazione dell'Amministrazione finanziaria*, cit., 113.

56 Così M. BASILAVECCHIA, *La nullità degli atti impositivi: considerazioni su principio di legalità e funzione impositiva*, cit., 358 il quale sembrerebbe concordare con la tesi di A. FEDELE, *Appunti dalle lezioni di diritto tributario*, cit., 355.

solido baluardo, che si innesta nella disciplina generale dell'azione amministrativa, ed orienta in chiave garantista l'interpretazione di tutte le leggi tributarie⁵⁷. Anche se l'art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990, è una disposizione successiva alle norme statutarie, queste ultime, nell'imporre determinati requisiti formali e procedurali a garanzia di interessi oppositivi del contribuente, sono comunque destinate a prevalere sulla predetta disposizione generale in forza del loro carattere di specialità, essendo norme indirizzate “in modo mirato agli atti amministrativi emessi dall'amministrazione finanziaria in senso lato (concessionari compresi)”⁵⁸.

In estrema sintesi, il principio di specialità impedisce che la regola della “non annullabilità” ex art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990, possa essere utilizzata in ambito tributario per neutralizzare requisiti formali e procedurali dell'azione impositiva, imposti da norme speciali tributarie allo scopo di assicurare maggiori garanzie di correttezza, trasparenza e tutela del contribuente.

Vi è, poi, un ulteriore argomento che impedirebbe l'applicazione agli atti amministrativi tributari dell'art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990: la diversità di significato tra il concetto di “vincolatezza” presupposto dalla citata norma ed il concetto di “vincolatezza” proprio degli atti amministrativi tributari.

Più precisamente, è di tutta evidenza l'oggettiva difficoltà ad applicare in ambito tributario la regola del depotenziamento dei vizi formali e procedurali, in quanto la funzione impositiva non è una funzione strettamente vincolata, così come richiesto dalla disposizione in esame.

Difatti, la funzione impositiva è senza dubbio una funzione vincolata e non discrezionale perché manca di una valutazione comparativa di interessi pubblici e privati contrapposti; ciò non di meno, si caratterizza “in senso acquisitivo e valutativo di fatti (invece che di interessi), in vista dell'adeguamento del contenuto del provvedimento alle peculiarità delle situazioni nelle quali si manifesta l'interesse pubblico che deve essere tutelato”⁵⁹.

In altri termini, il concetto di “vincolatezza” che circoscrive l'ambito applicativo dell'art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990, è qualcosa di diverso dalla “vincolatezza” di un atto tributario, il quale non è

quasi mai un “atto seriale”, risultato di una meccanica applicazione di una (chiara) norma di legge, bensì un atto il cui contenuto è, di regola, il risultato di una complessa attività dell'Amministrazione finanziaria di acquisizione e valutazione di fatti fiscalmente rilevanti e di conseguente sussunzione della fattispecie concreta (così ricostruita e valutata) nella fattispecie impositiva astratta tipizzata dalla norma⁶⁰.

Non può che conseguire, quindi, la non operatività in ambito tributario della regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali (ex art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990), fatta eccezione, semmai, per quelle ipotesi marginali e rare di atti amministrativi tributari (comunque, non attuativi di tributi armonizzati) che, sotto il profilo contenutistico, risultino essere effettivamente a carattere “vincolato” (nel significato poco sopra descritto), ossia a carattere “meccanico” ed “automatico” (*id est* “atti seriali”), in quanto completamente privi di una qualsiasi attività valutativa⁶¹ da parte dell'Amministrazione finanziaria⁶².

Infine, vi è un ulteriore (e connesso) argomento decisivo che impedirebbe l'operatività in ambito tributario della regola del “non annullamento” dell'atto per vizi formali e procedurali: l'esito negativo del giudizio processuale in merito alla non incidenza del vizio sul contenuto dispositivo dell'atto (c.d. “prova di resistenza” o regola della “uguaglianza di risultato”).

In dottrina è stato (condivisibilmente) evidenziato come la regola della “uguaglianza di risultato” (necessaria, ai sensi della disposizione in esame, ai fini del “non annullamento” per vizi formali o procedurali di un atto “vincolato”) sarebbe configurabile soltanto alla presenza (contestuale) di due condizioni: “in primo luogo, che si versi in una situazione di incontrovertibilità fattuale e giuridica della vicenda tale da determinare

60 Sul tema cfr. R. LUPI, *E se il difetto di motivazione desse luogo a normali annullabilità?*, in *Dialoghi dir. trib.*, 2007, 840.

61 Privi non solo di un'attività valutativa di fatti, ma anche di un'attività “valutativa” di norme, visto e considerato che ad una “controvertibilità” dei fatti fiscalmente rilevanti si accompagna spesso volte anche una non meno rilevante “controvertibilità” in punto di interpretazione delle norme giuridiche da applicare.

62 A tal proposito può essere utile segnalare due interessanti pronunce della Corte di cassazione – Cass., sez. trib., ord. n. 21446 del 17 ottobre 2011 (in *Riv. dir. trib.*, 2012, 88 ss., con commento di F. FARRI, *Sull'applicabilità dell'art. 21-*octies* della legge n. 241/1990 agli atti tributari*, cit.) e Cass., sez. trib., 21 marzo 2012, n. 4516 – le quali rappresentano i primi interventi della Sezione tributaria della Suprema Corte sulla questione in esame relativa all'applicabilità agli atti impositivi della disposizione di cui all'art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990.

57 In questi termini L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea*, cit., 251.

58 In questi termini cfr. G. MARONGIU, *Lo Statuto dei diritti del contribuente*, cit., 178.

59 In questi termini S. LA ROSA, *Principi di diritto tributario*, cit., 318.

l'inevitabilità degli effetti dichiarati o prodotti dall'atto (...); in secondo luogo, che emerga che l'amministrato non potrebbe comunque ritrarre dall'eliminazione dell'atto utilità certe e definitive riguardanti l'oggetto del contendere"⁶³. Come giustamente osservato dal citato Autore, si tratta di due condizioni che raramente ricorrono in ambito tributario, tanto "per la frequente presenza di fattispecie ad alta complessità di accertamento sotto il profilo sia fattuale che giuridico" quanto "per l'operatività del termine di decadenza dell'azione accertatrice che viene ad incidere sulla seconda delle condizioni sopra menzionate"⁶⁴. Difatti, anche in quelle rare ipotesi in cui ci si trovi in presenza di un atto tributario effettivamente "vincolato" nel suo contenuto (nel senso che è stato adottato "meccanicamente" dall'Ufficio senza che sia stato necessario il compimento di alcuna attività valutativa di fatti o di norme), la sola sussistenza di una situazione di incontrovertibilità fattuale e giuridica della pretesa impositiva e/o sanzionatoria ivi fatta valere non dovrebbe bastare per il "non annullamento" di tale atto (ai sensi dell'art. 21-*octies*, 2° co., primo periodo, l. n. 241 del 1990) tutte le volte in cui l'Ufficio sia già decaduto dal potere di rinnovamento dell'atto (in via di autotutela sostitutiva) per decorso dei termini di esercizio dell'azione di accertamento, questo perché in tale ipotesi l'amministrato ritrarrebbe dall'annullamento dell'atto impositivo viziato un'utilità certa e definitiva in relazione al bene della vita conteso (da intendersi nel senso della definitiva conservazione del bene stesso a fronte delle pretese dell'Amministrazione finanziaria)⁶⁵.

Si può, quindi, concludere affermando che, in presenza di atti amministrativi tributari attuativi di tributi armonizzati emessi in violazione dei diritti procedurali "contenuti" nel diritto ad una buona amministrazione, la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali (*ex art. 21-*octies*, co. 2, primo periodo, l. n. 241 del 1990*) è destinata a non trovare applicazione perché in evidente contrasto con le regole normative sovraordinate di cui agli artt. 41, della Carta di Nizza, 6, par. 1, TUE e 1, co. 1, l. n. 241 del 1990.

Del pari, in presenza di atti amministrativi tributari attuativi di tributi non armonizzati emessi in violazione delle garanzie procedurali all'uopo previste (simili alle garanzie procedurali "contenute" nel diritto euro-unitario ad una buona amministrazione), è possibile giungere alla medesima conclusione se si condivide l'impostazione secondo cui anche l'area tributaria non attuativa del diritto euro-unitario risulterebbe "contagiata" dai "principi amministrativi europei". Tuttavia, anche qualora non si condivida questa impostazione, in ogni caso, la regola di depotenziamento dei vizi formali e procedurali è destinata a non operare in virtù del principio di specialità delle norme tributarie e, in particolare, di quelle statutarie, che hanno introdotto garanzie formali e procedurali a tutela del contribuente (anche per effetto dell'"influenza" dei "principi amministrativi europei"), oltre che in ragione dei seguenti (incontestabili) dati giuridici: *i*) l'atto amministrativo tributario quasi mai è un "atto seriale", *ii*) all'Amministrazione finanziaria potrebbe essere precluso l'esercizio del potere di rinnovamento dell'atto viziato per decorso dei termini di accertamento⁶⁶.

63 In questi termini cfr. F. FARRI, *Op. ult. cit.*, 93.

64 In questi termini cfr. F. FARRI, *Op. ult. cit. loc.*

65 In questi termini cfr. F. FARRI, *Op. ult. cit.*, 126.

66 Cfr. F. RANDAZZO, *In tema di applicabilità dell'art. 21-*octies*, comma 2, Legge n. 241 del 1990, agli atti impositivi*, cit., 265, secondo cui deve escludersi l'applicabilità alla materia tributaria della disposizione in esame anche perché "la posizione del contribuente si risolve tutta nell'interesse alla rimozione dell'atto, qualora esso non corrisponda, per forma o contenuto, allo schema di legge".

La violazione del diritto ad una buona amministrazione e il diritto del contribuente al risarcimento del danno

di Paola Marongiu*

1. “*To include this right in the Charter could have a broad impact on all existing and future Member States, helping to make the 21st century the century of good administration*”: così il Mediatore europeo¹ Jacob Söderman si rivolge alla Convenzione, chiamata a redigere la Carta dei diritti fondamentali dell’Unione Europea, e la esorta ad annoverare la “buona amministrazione” fra i diritti fondamentali della Carta.

I Trattati istitutivi delle Comunità europee, nelle versioni originarie, non contengono alcuna disposizione volta a garantire i diritti fondamentali degli individui, poiché la creazione di un mercato unico é “passata”, almeno inizialmente, dalla tutela di alcune libertà individuali – come la libertà di circolazione e il divieto di qualsivoglia forma di discriminazione – finalizzate a superare le barriere, più economiche e meno giuridiche, esistenti fra gli allora Stati membri e ad attuare la parità concorrenziale in seno agli operatori economici².

In questo preciso momento storico la Corte di Giustizia è impegnata ad affermare il primato del diritto comunitario su quello interno: il Trattato dà vita – come si legge nella sentenza *Van Gend and Loos* del 1963 – ad “*un ordinamento giuridico di nuovo genere*” al quale gli Stati firmatari, almeno in settori limitati, conferiscono potere, sì che non sono ammissibili provvedimenti e decisioni

* Ricercatore di Diritto tributario – Università degli Studi di Genova.

1 Il Mediatore europeo, organo imparziale, eletto dal Parlamento europeo, è una figura, istituita nel 1995 e con sede a Strasburgo, alla quale il cittadino, o un residente dei Paesi UE, può rivolgersi per denunciare le negligenze meno gravi relativamente ai casi di cattiva amministrazione – quali, a mero titolo esemplificativo, i comportamenti sleali, gli abusi di potere, la mancanza di informazioni o il rifiuto di fornirle, le irregolarità amministrative – poste in essere dalle Istituzioni, dagli Organi e dalle Agenzie europee. In un periodo di insoddisfazione verso le tradizionali procedure giudiziarie, il Mediatore europeo (o ombudsman, termine che deriva da un ufficio di garanzia costituzionale istituito in Svezia nel 1809) è divenuto un rimedio alternativo e non burocratizzato, il quale, sebbene la sua azione di intermediario non rivesta valore giuridicamente vincolante, corregge numerose pratiche amministrative inefficienti e raddrizza i comportamenti dei funzionari e delle Istituzioni europee.

2 Si legge, infatti, nel preambolo del Trattato di Roma del 1957 che gli aderenti alla Comunità si impegnano ad attuare, mediante un’azione comune, “*il progresso economico e sociale dei loro paesi eliminando le barriere che dividono l’Europa*”.

interni agli Stati membri, capaci di minare il fondamento giuridico della stessa Comunità. In questa fase iniziale non vi è, quindi, spazio per consacrare ed elevare i diritti fondamentali della persona a parte integrante il diritto comunitario, sebbene – vale la pena rammentarlo – la Corte di Giustizia, nella sua copiosa giurisprudenza, argini sì la tendenza degli Stati membri di anteporre la tutela dei diritti fondamentali a quella delle libertà fondamentali garantite dai Trattati, ma non sacrifichi gli uni a favore delle altre. Piuttosto è vero che la Corte attua un costante bilanciamento, in attuazione del ben noto principio di proporzionalità, fra tutela delle libertà fondamentali e tutela dei diritti fondamentali.

L’elaborazione, ad opera delle Corti costituzionali nazionali, della teoria dei c.d. contro-limiti, in risposta alla ritrosia manifestata dalla Corte di Giustizia di garantire il rispetto di tali diritti, e la minaccia di compromettere l’unitarietà del diritto comunitario e la conseguente preminenza rispetto a quello interno, inducono la Corte di Giustizia a cambiare “rotta” e a dirigersi, a partire dal *leading case* Stauder del 1969, verso l’affermazione, anche in ambito comunitario, della tutela dei diritti fondamentali. Inizia una stagione giurisprudenziale nella quale i diritti fondamentali della persona traggono la propria fonte, oltre che dalle Costituzioni degli Stati nazionali e dai Trattati internazionali, fra cui la CEDU, anche dal diritto comunitario perché inclusi fra i principi generali dell’ordinamento sovranazionale nonché fra gli obiettivi della stessa Comunità europea. Anzi, la Corte di Giustizia si spinge oltre e crea una “pietra” di tutela, plasmata sugli altri valori tipici dell’ordinamento comunitario.

Forte e pressante diviene l’esigenza, rafforzata dall’impulso decisivo della giurisprudenza comunitaria, di raccogliere in una Carta l’insieme di tali diritti per sancirne, in modo visibile e incontestabile, la rilevanza. Si giunge così alla Carta di Nizza, che non crea nuovi diritti fondamentali della persona umana ma realizza una ricognizione di quelli già esistenti: la loro tutela è ora affidata ad un testo normativo *ad hoc* che costituisce l’approdo del lungo e lento percorso della giurisprudenza della Corte di Giustizia³.

3 La Carta di Nizza smentisce quella tesi, sviluppatasi fra gli studiosi del diritto costituzionale in molti degli Stati membri, secondo cui il diritto unionale tutelerebbe da sempre solo le libertà economiche mentre i diritti fondamentali rimarrebbero nell’ombra.

Fra i diritti fondamentali la Carta di Nizza⁴ annovera, per la prima volta, anche quello ad una buona amministrazione, dotato, al pari degli altri diritti fondamentali, dello stesso valore giuridico dei Trattati europei⁵. La codificazione del diritto ad una buona amministrazione della *res publicae*⁶ porta con sé non solo un nucleo essenziale e minimo di garanzie ma contribuisce, congiuntamente agli altri diritti fondamentali, a rafforzare il ruolo degli individui e il loro coinvolgimento negli *iter* decisionali.

2. L'art. 41 della Carta sancisce il diritto alla buona amministrazione⁷: una formula dal contenuto elastico e variabile, azionabile dai privati nei confronti della pubblica amministrazione e ritenuto meritevole di protezione, che si articola nei diritti di più ampia e generalizzata portata, quali quello di imparzialità, di equità e di tempestività, ma anche in un elenco non tassativo bensì esemplificativo⁸, di diritti di natura procedurale e processuale, quali il diritto di ogni individuo ad essere ascoltato prima dell'emissione di un provvedimento sfavorevole, di accesso al proprio fascicolo, di conoscere le motivazioni della decisione, di rivolgersi agli Organi dell'Unione e di ricevere una risposta in una delle lingue ufficiali dei Trattati, nonché

4 La Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea è proclamata dal Parlamento europeo, dalla Commissione e dal Consiglio a Nizza il 7 dicembre 2000 e, in seguito ad alcune modifiche, a Strasburgo il 12 dicembre 2007. Diviene, poi, giuridicamente vincolante a seguito dell'entrata in vigore, il 1° dicembre 2009, del Trattato di Lisbona.

5 Così sancisce la Dichiarazione relativa alla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione Europea (allegata all'atto finale della Conferenza intergovernativa che adotta il Trattato di Lisbona) e l'art. 6 del Trattato sull'Unione Europea (TUE), il quale, congiuntamente al comma 2 dell'art. 51 della Carta, precisa di non estendere “*in alcun modo le competenze dell'Unione definite nei trattati*”.

6 La forza di simile principio si rinviene non solo nella sua rilevanza giuridica ma anche in quella economica e sociale: se la “buona amministrazione” implica semplificazione, trasparenza, efficienza e controlli più diffusi, essa, al contempo, frena generali fenomeni di *mala gestio*, contribuisce ad accrescere la fiducia dei cittadini e, grazie ad una riduzione degli oneri burocratici, attrae maggiori investimenti.

7 I suoi contenuti sono, poi, ripresi, illustrati e integrati dal Codice europeo di buona condotta amministrativa, approvato dal Parlamento nel 2001, nonché dai Principi del servizio pubblico, pubblicati nel 2012 dal Mediatore europeo, che individuano i canoni cui i funzionari comunitari devono ispirarsi: impegno verso l'Unione europea e i suoi cittadini, integrità, obiettività, rispetto per gli altri, trasparenza.

8 Questo deve precisarsi poiché i diritti enucleati nell'art. 41 non esauriscono le forme di tutela attraverso cui si esplica il diritto ad una buona amministrazione, ma contengono solo uno *standard* minimo di garanzie che l'ordinamento comunitario impone ai propri Organi.

– al paragrafo 3 della medesima disposizione – “*il diritto di ogni persona al risarcimento da parte dell'Unione dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai sui agenti nell'esercizio delle loro funzioni conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri*”.

È un diritto, quello al risarcimento del danno, di non nuova previsione, dal momento che già l'art. 288 TCE (ora trasfuso nell'art. 340 TFUE) contiene un chiaro riferimento – e, anzi, di identico contenuto si palesa il paragrafo 3 dell'art. 41 della Carta – alla responsabilità extracontrattuale e all'obbligo, per la Comunità⁹, di risarcire i danni cagionati dai suoi Organi conformemente ai principi generali comuni ai diritti degli Stati membri.

Di primo acchito, la norma della Carta non fornisce elementi chiari e precisi sul contenuto e sulla portata del diritto al risarcimento del danno, poiché si limita ad enucleare un principio di carattere generale.

Si impone, quindi, un parallelismo con l'art. 340 TFUE per tracciare, in modo più chiaro e delineato, i contorni del diritto al risarcimento del danno e della previa declaratoria di responsabilità.

Affinché sia configurabile siffatta circostanza, occorrono taluni requisiti oggettivi e soggettivi.

Quanto al primo profilo, rilevano il compimento di un atto, nozione che, *lato sensu* intesa, racchiude gli effetti di una condotta attiva ma non meno quelli di un comportamento omissivo; il nesso di causalità e, cioè, il rapporto di dipendenza causale diretta fra il danno lamentato dal soggetto e il comportamento *contra legem* delle Istituzioni comunitarie (o dei suoi agenti)¹⁰; l'illegittimità di quest'ultimo¹¹, nell'accezione di violazione sufficientemente qualificata di una norma giuridica intesa a conferire diritti ai singoli¹².

9 Non si rinviene, invece, nessuna disposizione, né nei Trattati né nella Carta, che sancisca e disciplini la responsabilità extracontrattuale, e il conseguente diritto al risarcimento del danno, degli Stati membri per violazione del diritto comunitario. Se essa è affermata, è frutto dell'elaborazione giurisprudenziale della Corte di Giustizia, che ha introdotto nell'*acquis* comunitario siffatta problematica.

10 In tale senso, CGCE, 4 ottobre 1979, C-64/76, 113/76, 167/78, 239/78, 27/79, 287/79, 45/79, *Dumortier Frères e a./Consiglio*; TPG, 24 ottobre 2000, C-T178/98, *Fresh Marine/Commissione* e confermata in grado di appello da CGCE, 10 luglio 2003, C-472/00.

11 Nella sentenza *A. Lütticke GmbH/Commissione* (C-4/69 del 28 aprile 1971), la Corte lo afferma in modo inequivocabile, tanto da respingere il ricorso della società tedesca per non aver dimostrato l'illegittimità del comportamento della Commissione. La vertenza riguarda la richiesta, avanzata dalla *Lütticke*, di risarcimento dei danni patiti per non aver la Commissione ordinato all'allora Repubblica Federale di Germania (mediante direttiva o decisione) di sopprimere la tassa di conguaglio per il latte in polvere o quanto meno di ridurla in modo conforme agli artt. 95 e 97, 1° comma.

12 La giurisprudenza è consolidata nell'individuare i presupposti per la responsabilità: CGCE, 29 settembre 1982, C-26/81,

Il profilo soggettivo investe sia le “Istituzioni” sia i “suoi agenti” che, nell’“esercizio delle loro funzioni” provocano un danno. Due precisazioni: il primo termine include anche gli organismi che, pur in mancanza dell’investitura istituzionale, concorrono alla realizzazione e al perseguimento degli scopi dell’Unione e sono dotati del potere di compiere atti direttamente imputabili a quest’ultima. Il secondo termine implica un rapporto organico di immedesimazione fra il funzionario e l’Unione: il primo rileva non in quanto persona fisica, ma in virtù della funzione svolta all’interno del complesso istituzionale, di cui costituisce parte integrante.

Fissati i presupposti per la declaratoria di responsabilità, è, tuttavia, innegabile che la Corte di Giustizia adotta una posizione tendenzialmente restrittiva e poche volte si spinge ad esercitare un controllo sull’operato degli Organi comunitari. La violazione qualificata del diritto comunitario¹³ – presupposto per sancire la responsabilità – non può riferirsi a qualunque errore o vizio che, seppur oggettivamente grave, non è contrario al normale comportamento di un’Istituzione: l’effetto inibitorio, correlato al rischio di dover risarcire i danni, potrebbe compromettere e paralizzare l’attività degli Organi comunitari e lo svolgimento delle loro attività, complesse, delicate e soggette ad un margine interpretativo e valutativo. In ragione di ciò, la giurisprudenza comunitaria sembra orientata ad escludere la responsabilità delle Istituzioni se la violazione di un obbligo di legge, per quanto deplorabile, possa essere giustificata con i vincoli oggettivi a carico delle Istituzioni e dei suoi agenti per effetto delle disposizioni del diritto comunitario primario e derivato. Per contro, sussiste il diritto al risarcimento del danno qualora il comportamento dell’Istituzione conduca ad un atto manifestamente contrario alla norma di diritto e gravemente pregiudizievole per gli interessi di soggetti terzi, senza che rilevi il carattere soggettivo del dolo o della colpa dell’illecito.

Oleifici Mediterranei/CEE; TPG, 14 dicembre 2005, CT-388/00, *Beamglow*/Parlamento. In CGCE, 19 aprile 2007, C-282/05, *Holcim*/Commissione, la Corte di Giustizia ancora la violazione sufficientemente qualificata del diritto comunitario al grado, più o meno ampio, di potere discrezionale: se condidervolmente ridotto, o addirittura inesistente, la semplice trasgressione del diritto comunitario può essere fonte di responsabilità. Lo stesso dicasi qualora l’Istituzione sia venuta meno ad un obbligo generale di diligenza, cfr. CGCE, 27 marzo 1990, C-308/87, *Grifoni*/CEEA.

13 Quanto all’ambito del diritto comunitario, quale parametro dell’anti giuridicità dei comportamenti ascrivibili agli Organi e ai suoi agenti, la Corte di Giustizia si esprime a favore di un’interpretazione estensiva e vi annovera il diritto primario e quello derivato, i principi generali nonché le statuizioni giurisprudenziali, sempreché la norma violata sia finalizzata a tutelare le situazioni giuridiche soggettive degli interessati.

Possono scorgersi timidi segnali in senso contrario nella nota sentenza *Schneider*¹⁴, nella quale il Tribunale constata la “violazione manifesta e grave”, del diritto comunitario¹⁵, con particolare riferimento ai diritti di difesa della Società interessata, per aver la Commissione superato la soglia di riconoscimento della responsabilità.

3. Se il contenuto del diritto al risarcimento del danno può evincersi dall’analisi dell’art. 41 della Carta – seppur in raffronto con l’art. 340 TFUE – rimane ancora qualche “zona d’ombra” circa il suo ambito di applicazione.

L’interrogativo sorge poiché la formulazione letterale dell’art. 41 della Carta fa riferimento solo alle “Istituzioni e agli agenti” dell’Unione; il successivo art. 51 menziona, quali soggetti destinatari delle disposizioni *de quibus*, gli “Stati membri”, sebbene “esclusivamente” nelle ipotesi in cui tali Nazioni diano attuazione al diritto dell’Unione.

Pur non mancando di rilevare una asimmetria fra le due disposizioni, una rigorosa lettura dell’art. 41 imporrebbe di circoscriverne il campo di applicazione solo ai casi di amministrazione diretta del diritto unionale, con l’inevitabile corollario di escluderne ogni rilevanza nei procedimenti ad amministrazione indiretta e in quelli puramente interni: in essi, pertanto, nessun diritto, consacrato nell’art. 41 della Carta, potrebbe invocarsi da parte del cittadino.

È, invece, chiaro che una simile interpretazione non possa essere accolta.

Innanzitutto, l’ordinamento europeo non opera un distinguo fra amministrazione diretta, indiretta o mista, poiché il suo obiettivo è di ampliare, non di restringere il livello di tutela delle posizioni dei singoli.

In secondo luogo, un’interpretazione restrittiva si porrebbe in contrasto con i principi di uguaglianza e di non discriminazione, enunciati non solo nei Trattati ma anche nella stessa Carta di Nizza: i destinatari delle misure di attuazione del diritto dell’Unione rischierebbero di subire un trattamento ingiustificatamente discriminatorio solo in dipendenza dell’organo – unionale o nazionale – deputato a darvi rispetto.

Infine, il medesimo art. 53 esclude un atteggiamento di chiusura verso l’art. 41: esso impone un livello di protezione dei diritti consacrati nella Carta adeguato e rispettoso di quelli già riconosciuti dal diritto internazionale ed europeo.

Ne consegue che l’art. 41 si estende anche alle ipotesi di amministrazione indiretta, quando, cioè, gli Stati membri danno attuazione al diritto unionale, non

14 TPG, 11 luglio 2007, causa T-351/03.

15 Nella specie si tratta del Regolamento del Consiglio 21 dicembre 1989, n. 4064, relativo al controllo delle operazioni di concentrazione fra imprese, come modificato dal regolamento del Consiglio 30 giugno 1997, n. 1310.

potendosi, infatti, pensare di fare un passo indietro rispetto al contenuto dell'art. 51 della Carta medesima.

Resta da chiarire se, con riguardo anche ai procedimenti interni, quando, cioè, l'Amministrazione non deve dare attuazione al diritto unionale, sia possibile sollecitare l'applicazione dell'art. 41 e i diritti in esso cristallizzati.

Se si volge lo sguardo all'ordinamento nazionale, vi si rinvencono norme che ora escludono siffatta ipotesi; ora, invece, la consentono.

L'art. 1 della L. 241/90 stabilisce i criteri e le modalità, con cui l'Amministrazione deve "operare" nel perseguimento dei fini pubblici, e le individua, oltre che "nella legge e nelle altre disposizioni relative ai singoli procedimenti", nei "principi dell'ordinamento comunitario".

Il riferimento è, pertanto, ai soli "principi dell'ordinamento comunitario", mentre l'art. 41 della Carta tutela i diritti fondamentali della persona, sì che una impostazione *stricto sensu* ed esclusivamente letterale condurrebbe ad un esito negativo.

In verità, un'analisi più ampia e comunitariamente orientata supporta la tesi contraria e, cioè, l'obbligo per l'Amministrazione di rispettare non solo i principi ma anche i diritti fondamentali della persona: al pari dei primi, anche i secondi permeano tutta l'attività amministrativa, che diventa "europeizzata" anche al di là delle materie di stretta competenza comunitaria. Il diritto alla buona amministrazione, nelle sue diverse articolazioni, costituisce parte integrante dell'ordinamento amministrativo.

È vero, infatti, che la Corte di Giustizia, con orientamento monolitico, giunge a qualificare e ad annoverare, fra i principi dell'ordinamento comunitario, anche i diritti, fra cui quello ad una buona amministrazione che, per effetto della "trattatizzazione" della Carta di Nizza, assumono il medesimo effetto vincolante dei principi dell'ordinamento comunitario. Conclusione che incontra un ulteriore supporto negli artt. 52 e 53 della Carta: il primo esclude eventuali "limitazioni all'esercizio dei diritti" e anzi impone di "rispettarne il contenuto essenziale"; il secondo

fornisce dei diritti un "livello di protezione" non inferiore a quello garantito dai principi generali dell'Unione e del diritto internazionale rafforzati dalla decennale esperienza giurisprudenziale delle Corti europee.

Ma non meno, anche l'art. 1 del Codice del processo amministrativo spinge verso un'interpretazione ampia e eurounitaria: esso sancisce, infatti, il principio di una tutela piena ed effettiva "secondo i principi della Costituzione e del diritto europeo". In questo modo, i principi comunitari diventano principi del nostro ordinamento, in ossequio non più solo del diritto comunitario, ma anche – ed è questo il segnale di una svolta – del diritto italiano.

4. Alla luce di quanto si è fin qui osservato, emerge che il principale merito della codificazione del principio alla buona amministrazione, fra cui il diritto al risarcimento del danno, si rinviene nell'aver modificato la prospettiva con la quale guardare i diritti fondamentali: una cornice entro cui fissare alcuni *standard* qualitativi di tutela della persona e un principio la cui esistenza gli Stati membri – nelle sue articolazioni – non possono più ignorare. Se, infatti, originariamente il diritto alla buona amministrazione è "vissuto" – e così è interpretato dalla giurisprudenza comunitaria – come un parametro per vagliare la legittimità, o meno, dell'attività pubblica, ora, grazie alla "trattatizzazione" della Carta di Nizza, esso assume le vesti di principio e, quindi, di strumento a difesa dei cittadini nei confronti della pubblica amministrazione. Si realizza, pertanto, ciò che si definisce *Menschenrecht*: nel rapporto con le Amministrazioni al centro si colloca l'individuo, in quanto soggetto titolare di posizioni giuridiche soggettive.

Quanto, poi, al perimetro di operatività del principio *de quo*, il tessuto normativo nazionale ed europeo, nonché la giurisprudenza della Corte di Giustizia consentono di allargarlo anche alle Amministrazioni nazionali, pur in quelle fattispecie ad esclusiva rilevanza interna, poiché il primato del diritto comunitario e il principio di effettività della tutela non consentirebbero conclusioni differenti.

la revisione del sistema sanzionatorio: d.lgs. n. 158/2015

di Ivo Caraccioli*

La riforma del diritto penale tributario, attuata con il DLgs 158/2015, a seguito della Delega al Governo di cui alla L.23/2014, dev'essere, a mio avviso, salutata con approvazione, in quanto ha inciso in maniera interessante e proficua, sebbene ovviamente incompleta, sul sistema di cui al DLgs 74/2000. Non è quindi necessario e nemmeno utile in questa sede dare nuovamente spazio a tutti gli interventi dottrinari che continuano a lamentare la permanente punibilità di comportamenti che andrebbero riservati al settore delle sanzioni fiscali, come ad es. quelli inerenti agli omessi versamenti di ritenute e di IVA; all'indebita compensazione per crediti non spettanti; le limitazioni alla sospensione condizionale della pena; la disciplina della confisca e delle cause di non punibilità; la circoscritta applicabilità delle circostanze attenuanti; il divieto di patteggiamento; la nuova disciplina della prescrizione dei reati; la aggravata responsabilità dei professionisti "attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale".

Trattasi, infatti, di lamentele politico-dottrinarie, certamente fondate ma abbastanza ripetitive, destinate a rimanere senza fondamento e risultati concreti, anche perché la politica delle sanzioni fiscali è destinata a svolgersi, nell'assenza del vecchio Ministero delle Finanze, nell'ambito dei funzionari dell'Amministrazione, e quindi necessariamente manca una visione di insieme delle conseguenze sanzionatorie.

Ciò dato cerchiamo sinteticamente di focalizzare le linee di tendenza principali riflettenti sistematicamente l'incidenza sulla realtà quotidiana dell'attività professionale ed in ordine alla quale sarebbe opportuno che il Legislatore specificamente intervenisse.

Una richiesta che da tempo viene avanzata in sede scientifica e professionale, ed insistentemente in sede ANTI è quella di integrare il disposto del c.7 dell'art.12 dello Statuto del contribuente nel senso di estendere la regola del divieto di emanazione dell'avviso di accertamento prima della scadenza dei 60 giorni dal rilascio della copia del processo verbale di chiusura delle indagini onde permettere la presentazione da parte del

contribuente di osservazioni e richieste prima della trasmissione degli atti alla Procura della Repubblica. Accade, infatti, che, salvo casi particolari di tolleranza da parte dei funzionari dell'AF, la denuncia venga immediatamente inviata al P.M. alla luce del principio del c.d. "doppio binario" tra procedimento fiscale e processo penale tributario.

Tenendo presente che a tale regola sono state inferte dalla giurisprudenza delle deroghe sempre più notevoli rendendosi conto la stessa che i collegamenti e le reciproche acquisizioni di prove da parte dei due organi vanno sempre più dilatandosi sino a rendere la regola stessa ormai fortemente sorpassata, sarebbe opportuno che anche per questo settore dei rapporti tra le due Autorità venisse introdotta una regola coincidente con quella del citato c.7 dell'art.12 St. Contr.

Un altro punto sul quale pare indispensabile l'intervento del Legislatore è quello della reale incidenza dell'istituto dell'abuso del diritto sulla materia penalistica. In argomento, com'è noto, è intervenuta la nuova disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale di cui all'art.10 bis L.212/2000. Interessa qui menzionare il c.13 di tale disposizione, secondo il quale "le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie". In linea teorico-sistematica risulta evidente che nei casi di abuso del diritto P.A.Fe la G.d.F. non devono procedere alla denuncia del fatto al P.M. Peraltro non mancano casi nella prassi di trasmissione degli atti al P.M. in ipotesi concrete nelle quali si ritiene che non si tratti solo di abuso del diritto ma di condotte nelle quali è possibile ravvisare qualche profilo di comportamenti violatori di specifiche norme tributarie.

Senza potersi qui entrare in un'analisi dettagliata delle ipotesi che nella prassi continuano a legittimare la denuncia alla Procura della Repubblica, ritenendosi nei casi concreti che si versi al di fuori della nozione di abuso del diritto di cui al c.1 dell'art.10-bis St.C. in quanto i vantaggi fiscali possono essere sconosciuti contestando la violazione di specifiche disposizioni tributarie, facciamo un breve cenno alla problematica.

Casi concreti che talvolta nella prassi legittimano la denuncia alla Procura della Repubblica da parte degli Uffici, non riconoscendosi l'applicazione dei commi 12

*Avvocato Già Ordinario di diritto penale Università Torino

e 13 dell'art.10-bis L.212 e quindi ritenendo versarsi in ipotesi diverse dall'abuso del diritto sono, ad esempio, talune situazioni qualificate di antieconomicità legittimanti tuttora l'esistenza di reati tributari. Ad es., l'acquisto da parte di società multinazionali di immobili siti in località dei centri cittadini dedicate ad essere utilizzate come quartieri della moda da parte degli affittuari, sostenendosi che gli acquirenti non hanno titolo per sostenere tali costi, con seguente contestazione della loro indeducibilità e del reato di cui all'art.3 DLsg 74 (elementi passivi fittizi, non elementi passivi inesistenti come invece previsto nell'art.4 stesso DLgs).

Altre contestazioni avvengono con riferimento al fenomeno delle società conduit utilizzate per bypassare il divieto di operazioni con determinati Paesi o per ottenere vantaggi fiscali altrimenti non fruibili. In tal caso, peraltro, in dottrina si osserva che situazioni del genere potrebbero comunque dare luogo alle contestazioni degli artt.8 e 2 DLgs 74 concernenti rispettivamente l'emissione e l'utilizzazione di fatture per operazioni inesistenti.

Si tratta, peraltro, di problematiche specifiche che vanno risolte caso per caso alla stregua di una corretta interpretazione delle norme penali citate e che danno luogo nella prassi a divergenti soluzioni concrete, ma che invece non dovrebbero nemmeno porsi alla luce di una corretta interpretazione della nozione di cui alla lett. g bis dell'art.1 DLgs 74 novellato.

Un altro problema che la riforma del 2015 ha risolto è quello dell'applicabilità delle norme penali tributarie ai comportamenti importanti operazioni di tipo valutativo, non strettamente fattuale, questioni che sono state chiarite con la sostituzione della parola "inesistenti" a quella "fittizi": questo nell'art.4 DLgs 74, che dopo la modifica del 2015 non utilizza più l'aggettivo fittizi ma quello più chiaro ed inequivocabile inesistenti. Questa modificazione, va ricordato, è stata attuata solo con riferimento al reato di dichiarazione infedele, mentre per quello più grave dell'art.3 (Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici) si continua a parlarsi di fittizietà.

Com'è noto si è discusso fino all'ultimo dell'eventualità della soppressione della fattispecie criminosa di dichiarazione infedele, che avrebbe potuto essere lasciata al campo degli illeciti amministrativi, ma alla fine è prevalsa la tesi del mantenimento della fattispecie stessa peraltro con una riduzione del suo ambito di applicabilità, risultante dal significativo contenuto della precisazione di cui al c.1 bis, alla cui lettura si rimanda.

Nella prassi giurisprudenziale non solo di merito ma anche di legittimità rimane aperta l'individuazione,

nei casi concreti, dei comportamenti tuttora punibili a titolo di dichiarazione fraudolenta ex art.3.La giurisprudenza, anche di legittimità, segue una linea rigoristica, ritenendo applicabile la norma anche in casi seguenti: collocamento degli incassi neri sul libretto al portatore di un parente od amico; vendita in locali riservati per clienti conosciuti di beni venduti al pubblico nei negozi ufficiali; e così via.

Con riferimento all'art.4 un problema delicato di interpretazione si pone quanto all'espressione non deducibilità di elementi passivi reali, e questo nel caso specifico degli elementi attivi per i quali si può porre un problema di estensione analogica, peraltro difficile da accettare, agli elementi attivi, che non vengono invece menzionati.

Una riforma che è stata voluta dall'A.F. è quella concernente l'estensione, entro determinati limiti quantitativi, del reato di omessa dichiarazione anche alla dichiarazione di sostituto di imposta. È rimasta invece, con un aumento della soglia, la fattispecie di "omesso versamento di ritenute o certificate di cui all'art.10 bis, introdotto unitamente al reato di "omesso versamento di IVA (art.10 ter) con un'improvvida riforma degli anni 2004 e 2006, dando luogo all'ingolfamento delle aule di giustizia, Cassazione compresa, per reati bagatellari che meglio sarebbe stato lasciare al campo delle sanzioni amministrative con infinite discussioni sui limiti scriminanti delle difficoltà economiche delle imprese.

Da un punto di vista scientifico è invece da approvare la modifica dell'indebita compensazione di cui all'art.10 quater nella parte in cui si sono separate, sotto il profilo sanzionatorio, le due condotte della non spettanza dei crediti e dell'inesistenza dei crediti, in considerazione della minore gravità della prima e maggiore gravità della seconda.

Molto importanti, e non tutte approvabili, sono le modifiche apportate alle "disposizioni comuni" del DLgs 74 con la riforma in esame. Alcune di queste risalgono peraltro all'intervento attuato nel 2011 con L.148. Assai repressiva appare la regola (art.12 c.2 bis) in forza della quale "per i delitti previsti dagli articoli da 2 a 10 del presente decreto l'istituto della sospensione condizionale della pena di cui all'art.163 c.p. non trova applicazione nei casi in cui ricorrano congiuntamente le seguenti condizioni:

a) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore al 30 per cento del volume d'affari; b) l'ammontare dell'imposta evasa sia superiore a tre milioni di euro". Le situazioni concretamente verificabili riconducibili alle condizioni citate sono, invero, molteplici e rendono il diritto penale tributario un settore di particolare severità applicativa.

Le stesse osservazioni si possono fare per il nuovo art.12 bis in materia di confisca: “Nel caso di condanna o di applicazione della pena su richiesta delle parti a norma dell'art.444 c.p.p. per uno dei delitti previsti dal presente decreto è sempre ordinata la confisca dei beni che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato ovvero, quando essa non è possibile, la confisca di beni di cui il reo ha la disponibilità per un valore corrispondente a tale prezzo o profitto”. “La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a versare all’Erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Altrettanto è a dirsi per il nuovo regime delle cause di non punibilità e le circostanze del reato.

Relativamente alle prime il Legislatore ha previsto delle vere e proprie cause di non punibilità mediante il pagamento del debito tributario solo per i reati di omesso versamento di ritenute, omesso versamento di IVA e di indebita compensazione di crediti non spettanti: il pagamento deve essere integrale e può essere fatto anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione previste dalle norme tributarie nonché del ravvedimento operoso.

Parimenti la non punibilità è prevista per i reati di dichiarazione infedele e di omessa dichiarazione se i debiti tributari, comprese sanzioni e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti a seguito del ravvedimento operoso o della presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo, sempreché il ravvedimento o la presentazione siano intervenuti prima che l'autore del reato abbia avuto formale conoscenza di accessi, ispezioni, verifiche o dell'inizio di qualunque attività di accertamento amministrativo o di procedimenti penali.

È prevista invece una circostanza attenuante con diminuzione della pena fino alla metà e non applicazione delle pene accessorie se prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado i debiti tributari, comprese sanzioni amministrative e interessi, sono stati estinti mediante integrale pagamento degli importi dovuti anche a seguito delle speciale procedure conciliative e di adesione all'accertamento previste dalle norme tributarie.

Altra figura particolare di circostanza attenuante è contemplata nell'art.14: Se i debiti indicati nell'art.13

risultano estinti per prescrizione o per decadenza l'imputato di taluno dei delitti previsti dal presente decreto può chiedere di essere ammesso a pagare, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, una somma da lui indicata a titolo di equa riparazione dell'offesa recata all'interesse pubblico tutelato dalla norma violata”.

In sostanza il criterio generale seguito dal Legislatore in tali materie risulta essere ispirato alla possibilità di ottenere benefici di pena solo nel caso di pagamento dei debiti tributari. In concreto la situazione risulta essere molto difficile per quei contribuenti ai quali è vietato il patteggiamento non avendo potuto risarcire il danno erariale avendo tutti i beni sotto sequestro, per cui la considerazione generale che si può fare in argomento è quella che siamo entrati in una stagione di diritto penale economico che prevede la possibilità di ottenere determinati benefici solo se si è in presenza di pagamenti non sempre peraltro possibili di essere effettuati. Tale situazione risulta ulteriormente complicata dalle nuove applicazioni della confisca (o meglio delle confische) di cui all'art.240 e seguenti c.p., che sono veramente vessatorie e stanno relegando il diritto penale tributario in un particolarissimo settore di diritto penale economico sorretto quasi esclusivamente da draconiane regole di tutela del denaro dello Stato al di là di specifiche considerazioni inerenti alle caratteristiche e possibilità dei contribuenti ritenuti colpevoli.

Non contento di aver previsto regole speciali per tale settore di reati il Legislatore con una riforma dell'istituto della prescrizione (art.17 DLgs 74 mod. nel 2011, e comunque valevole solo per i fatto commessi in data successiva) ha stabilito che il corso della prescrizione per i delitti previsti dal presente decreto è interrotto, oltre che dagli atti indicati nell'art.160 c.p., dal verbale di constatazione o dall'atto di accertamento delle relative violazioni. I termini di prescrizione per i delitti previsti dagli artt. da 2 a 10 del presente decreto sono elevati di un terzo”.

Francamente non è un buon segno quello che contemporaneamente alla nota vicenda Taricco, con la quale si è cercato di rendere i reati in materia di IVA totalmente imprescrittibili un istituto quale quello della prescrizione, che dovrebbe essere sempre egualmente disciplinata con regole generali e comuni venga ad essere intaccato solo ed esclusivamente per ragioni “di cassa”.

DOCUMENTI
E LEGISLAZIONE

Relazione del Presidente Nazionale dell'Anti, Prof. Gaetano Ragucci alla VI Commissione Finanza della Camera dei Deputati in merito alle disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale

Signor Presidente, Onorevoli Deputati, Ringrazio la Commissione VI della Camera per avere offerto all'Associazione Nazionale Tributaristi Italiani - ANTI l'occasione di fornire le proprie valutazioni tecniche nell'ambito delle audizioni per l'esame della Proposta di Legge recante Disposizioni per la semplificazione fiscale, il sostegno delle attività economiche e delle famiglie e il contrasto dell'evasione fiscale, presentata il 6 agosto 2018.

1. Il diritto al contraddittorio preventivo

Negli ultimi anni l'ordinamento si è arricchito di regole che promuovono la collaborazione tra le Agenzie fiscali e i contribuenti. Oggi le parti del rapporto d'imposta hanno molte occasioni per raggiungere una valutazione comune del tributo dovuto, senza che il contribuente debba invocare la tutela di un giudice che può fare attendere per anni la soluzione della lite.

Perché gli istituti della collaborazione fiscale abbiano successo, occorre tuttavia che le parti condividano alcuni principi, senza i quali il dialogo si svolgerebbe, come si è soliti dire, tra sordi. Dunque, dopo il progresso delle forme di gestione del rapporto di imposta registrato in questi anni occorre che si attui un parallelo aggiornamento delle leggi di applicazione generale che definiscono l'assetto fondamentale della materia dei tributi.

Su questo versante le linee di intervento sono principalmente due, e su di esse l'ANTI ha più volte richiamato l'attenzione dei policy makers. In primo luogo, v'è l'aggiornamento del catalogo dei diritti del contribuente, fermo all'assetto conseguito con lo Statuto dei diritti del contribuente (Legge n. 212/2000). Esso va compiuto attraverso interventi puntuali su di un tessuto normativo che nel complesso ha dato buona prova, concentrati in modo particolare sul richiamo ai principi del diritto europeo, sul contraddittorio preventivo, sull'autotutela, sul Garante del contribuente e altro ancora meglio indicato nello studio condotto dall'ANTI, a cui farò cenno anche in seguito.

Avrò quindi modo di tornare più avanti sul nesso che lega queste misure, che è tale da consigliare che siano adottate contemporaneamente.

Non meno rilevante è poi la riforma dell'assetto istituzionale delle Commissioni tributarie, attraverso l'affermazione di una piena autonomia dal Ministero dell'Economia e delle Finanze da cui oggi dipendono, senza la quale la collaborazione tra fisco e contribuente non si realizza in condizioni di parità delle armi. Corollario dell'indipendenza è la formazione di un ruolo autonomo di giudici professionali e di carriera, in grado di gestire un contenzioso su questioni che talvolta possono essere eccezionalmente complesse.

È pertanto con piena condivisione di intenti che si è constatato che, tra le misure di semplificazione contenute nella Proposta di Legge all'esame della Commissione, si prevede anche il riconoscimento del diritto del contribuente di essere sentito prima di ricevere un accertamento di maggiori imposte, e cioè quello che si usa definire il diritto al contraddittorio preventivo (art. 11). La proposta è tra quelle di cui l'ANTI è promotrice, e risponde alle attese di operatori e studiosi che vedono nel contraddittorio lo strumento per l'evoluzione della relazione fisco-contribuente nel segno del reciproco rispetto, attraverso la subordinazione a un comune impegno per l'applicazione imparziale alla legge d'imposta.

Il conseguimento di questo risultato non sarà tuttavia possibile, se il contraddittorio sarà regolato come un mezzo di raccolta di nuovi elementi di prova contro il contribuente, e cioè come uno strumento dell'istruttoria amministrativa, e non come un istituto di garanzia.

Perciò, ad avviso dell'ANTI la disciplina del contraddittorio andrà inserita all'interno dello Statuto dei diritti del contribuente, meglio se assieme alle altre misure necessarie ad adeguare l'intero testo legislativo al fine di rafforzare le forme di collaborazione tra fisco e contribuente. Il diritto andrà inoltre esteso a ogni atto capace di incidere unilateralmente sulla sfera giuridica del contribuente, e pertanto non solo gli accertamenti di maggiori imponibili; e dovrà essere esercitato "a bocce

ferme", ossia al termine dell'istruttoria, in risposta a un atto di contestazione a cui il destinatario possa opporre ragioni di fatto e diritto, che l'amministrazione abbia il dovere di esaminare prima di provvedere, con l'impegno di indicare nella motivazione le ragioni dell'eventuale dissenso, a pena della nullità dell'atto emanato in violazione di tali prescrizioni.

2. Il quadro normativo

La fisionomia essenziale dell'istituto viene dal dibattito condotto in giurisprudenza e dottrina sul contenuto e l'ambito di applicazione delle prime, sporadiche forme di contraddittorio preventivo risalenti all'anno 1997, e sulle conseguenze della sua assunzione tra i principi dallo Statuto dei diritti del contribuente, compiuta nell'anno 2000.

Infatti, prima della riforma che ha dato esecuzione alle deleghe contenute nella Legge n. 662/1996 "*Misure di razionalizzazione della finanza pubblica*", il dialogo con l'amministrazione finanziaria era una forma di doverosa collaborazione del contribuente, che poteva trovare attuazione nel contesto di una istruttoria di tipo inquisitorio; in queste condizioni, la capacità del contraddittorio di operare come una garanzia della difesa era considerata una potenzialità inespressa dell'istituto.

L'ingresso di regole univocamente votate alla difesa del contribuente si ha con l'adozione della disciplina generale del procedimenti di irrogazione delle sanzioni,¹ e di disconoscimento degli effetti delle operazioni elusive.² Il loro sviluppo, con l'adozione dello Statuto dei diritti del contribuente, il cui primo articolo stabilisce che le disposizioni che vi sono contenute danno attuazione ai principi di eguaglianza, legalità, capacità contributiva e imparzialità dell'amministrazione.³

In coerenza con tali premesse, lo Statuto assicura al contribuente il diritto al contraddittorio preventivo in due ulteriori fasi della relazione con l'amministrazione finanziaria: prima dell'iscrizione a ruolo delle somme oggetto di liquidazione automatica⁴ e al termine delle verifiche.⁵

1 Art. 16 e 17 D.lgs. n. 472/1997

2 Art. 37-bis D.p.r. n. 600/1973, introd. dal D.lgs. n. 358/1997.

3 Art. 1 L. n. 212/2000, per effetto del quale i precetti dello Statuto sono considerati alla stregua di principi capaci di orientare l'interpretazione della legge in modo da fare prevalere, tra i diversi possibili significati di una determinata disposizione, quello che vi si conforma (Corte Cass. n. 17576/2002, e Corte Cass. n. 4760/2001).

4 Art. 6 c. 5 L. n. 212/2000

5 Art. 12 c. 7 L. n. 212/2000.

L'accoglimento di tali regole all'interno dello Statuto è all'origine di un *trend* giurisprudenziale favorevole alla generalizzazione del diritto al contraddittorio, che successivi interventi legislativi hanno tuttavia in parte contenuto.

Su questa linea si sono poste misure di razionalizzazione che, regolando casi particolari, rivelano una iniziale resistenza del legislatore ad affidarsi a una clausola generale che garantisca in ogni caso il contraddittorio preventivo (così, in materia di accertamenti sintetici;⁶ e in materia di irrogazione immediata delle sanzioni⁷).

La tendenza conservativa subisce tuttavia una inversione di rotta con l'approvazione della Legge n. 23/2014 contenente "*Delega al Governo recante disposizioni per un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita*", con la quale la generalizzazione del contraddittorio è oggetto di una chiara opzione di politica legislativa.

Infatti:

- l'art.1 pone tra i "*principi e criteri direttivi generali*" della delega in materia di revisione del sistema fiscale: "... b) *coordinamento e semplificazione delle discipline concernenti gli obblighi contabili e dichiarativi dei contribuenti, al fine di agevolare la comunicazione con l'amministrazione finanziaria in un quadro di reciproca e leale collaborazione, anche attraverso la previsione di forme di **contraddittorio** propedeutiche all'adozione degli atti di accertamento dei tributi*";
- l'art. 5 pone tra i criteri della delega per la revisione delle vigenti disposizioni antielusive al fine di unificarle al principio generale del divieto dell'abuso del diritto di stampo europeo: "... f) *prevedere specifiche regole procedimentali che garantiscano un efficace **contraddittorio** con l'amministrazione finanziaria e salvaguardino il diritto di difesa in ogni fase del procedimento di accertamento tributario*";
- l'art. 9 pone tra le misure di rafforzamento dei controlli: "... b) *rafforzare il contraddittorio nella fase di indagine e la subordinazione dei successivi atti di accertamento e di liquidazione all'esaurimento del **contraddittorio** procedimentale*";
- l'art. 10 pone tra i "principi e criteri direttivi generali" della delega in materia di rafforzamento della tutela giurisdizionale del contribuente: "... a) *rafforzamento e razionalizzazione dell'istituto della conciliazione nel processo tributario, anche a fini di deflazione del contenzioso e di coordinamento con la disciplina del contraddittorio fra il contribuente e l'amministrazione **nelle fasi amministrative di accertamento del tributo***".

6 Art. 38 c. 7 D.p.r. n. 600/1973, mod. dal D.L. n. 78/2010.

7 Art. 17 D.lgs. n. 472/1997, mod. dal D.L. n. 98/2011.

Le prescrizioni della legge n. 23/2014 sono state attuate in modo molto parziale, con l'introduzione nello Statuto dei diritti del contribuente dell'art. 10-*bis*, in materia di elusione ed abuso,⁸ e dell'art. 6 c. 2 D lgs. n. 156/2015, in materia di interpello per la disapplicazione di norme anti abuso.

3. L'elaborazione giurisprudenziale.

La giurisprudenza si è mossa principalmente lungo due direttive: la definizione dell'ambito di ricorrenza delle ipotesi codificate di contraddittorio, degli adempimenti

conseguenti e degli effetti della loro omissione; e (in secondo luogo) l'elaborazione di un principio generale, applicabile anche in mancanza di una disciplina espressa.

Sul primo versante, si è limitato il diritto al contraddittorio prescritto dal settimo comma dell'art. 12 l. n. 212/2000 alle verifiche condotte nel domicilio del contribuente, nel campo dell'imposizione diretta e indiretta (con applicazione, da ultimo, anche all'imposta di registro),⁹ e con esclusione, quindi, delle verifiche eseguite presso terzi,¹⁰ o nei locali dell'Agenzia.¹¹ Si è poi affermato il dovere dell'amministrazione di esporre nella motivazione dell'atto impositivo successivo al contraddittorio le ragioni che la hanno indotta a non accogliere le difese del contribuente (c.d. motivazione "rafforzata"),¹² e dopo iniziali incertezze si è dichiarata la nullità dell'atto emesso prima del termine di presentazione delle osservazioni, o senza contraddittorio.¹³

A questo primo filone giurisprudenziale si devono la definizione delle regole del contraddittorio difensivo, e il suo differenziamento dalle forme di partecipazione collaborativa del contribuente, strumento dell'istruttoria amministrativa che precede l'accertamento.

Sul lato dell'elaborazione del principio generale, si è invece manifestata una diversa sensibilità dei giudici di legittimità, inclini a giudicare secondo massime e principi, rispetto ai giudici dei due gradi di merito, coscienti del pregiudizio, che viene dai limiti posti dall'attuale disciplina del processo, al potere del giudice di conoscere il fatto oggetto della controversia.

Ciò ha reso le commissioni tributarie provinciali e regionali più disposte ad ammettere applicazioni estensive di un diritto che, consentendo al contribuente di difendersi prima dell'emanazione dell'atto a lui diretto, è capace di porvi rimedio costringendo l'Agenzia a esaminare anche fatti a lui favorevoli, che non troverebbero in altro modo ingresso nel giudizio.

Anche qui l'evoluzione si è attuata per gradi: inizialmente la giurisprudenza di legittimità ha affermato l'operatività di un principio generale del contraddittorio, tanto che le Sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno dichiarato la nullità dell'iscrizione di una ipoteca legale non preceduta da una preventiva richiesta di chiarimenti anche se non prevista dalla legge.¹⁴

In seguito, la Corte ha tuttavia ridimensionato la portata del principio, sottoponendo alla Corte Costituzionale una questione di illegittimità della regola del contraddittorio contenuta nella disciplina di contrasto all'elusione,¹⁵ per disparità di trattamento rispetto ai casi non codificati di abuso che non la avrebbero prevista - questione dichiarata infondata con sentenza n. 132/2015, che è tra le più rilevanti prese di posizione della Corte costituzionale in favore dei principi del giusto procedimento".

Tornate su di una questione divenuta, perciò, di particolare importanza, le Sezioni Unite della Corte hanno infine deciso di limitare il diritto al contraddittorio ai procedimenti diretti a dare applicazione delle discipline relative ai tributi c.d. "armonizzati" (p. es. l'imposta sul valore aggiunto), con effetti invalidanti sull'atto di accertamento nei soli casi in cui l'omissione abbia impedito al contribuente di opporre serie ragioni alle pretese dell'Agenzia, e negandolo in ogni altro caso.¹⁶

L'esito parzialmente favorevole all'operatività del diritto al contraddittorio preventivo per i tributi "armonizzati" è frutto del vincolo esercitato sull'ordinamento nazionale del diritto dell'Unione Europea (vi torneremo). Il fatto che vi si sottraggano i procedimenti che danno attuazione a tributi nazionali ha tuttavia prodotto conseguenze paradossali, perché larga parte delle attività di accertamento interessa contemporaneamente tributi "armonizzati" (IVA) e non armonizzati (Imposte Dirette e IRAP), e perciò in caso di omissione del contraddittorio può risultare legittima e illegittima a seconda del tributo in contestazione.

8 D.lgs. n. 156/2015.

9 Corte Cass. n. 23670/2018.

10 Corte Cass. n. n. 9108/2012 ma, in senso contrario: ancora Corte Cass. n. 23670/2018.

11 Corte Cass. n. 16641/2018

12 Tuttavia, contra: Corte Cass. n. 31121/2017 .

13 Corte Cass. n. 18184/2013

14 SS. UU. n. 19667/14; SS. UU. n. 19668/14.

15 All'epoca contenuta nell'art. 37-*bis* d.p.r. n. 600/1973, oggi sostituito dall'art. 10-*bis* L. n. 212/2000.

16 SS.UU. n. 24823/15.

La situazione venutasi a creare per effetto della presa di posizione delle Sezioni Unite della Corte non è mutata sino a oggi,¹⁷ malgrado l'irrazionalità delle conseguenze che ne derivano.

4. Le criticità irrisolte sul versante costituzionale (art. 24 Cost.).

Alle parziali acquisizioni della giurisprudenza va tuttavia opposto che il principio del contraddittorio incide su di uno dei rapporti politici fondamentali dell'ordinamento dello Stato, e non può essere lasciato a una regolazione casistica, senza incorrere in contraddizioni che compromettono la reciproca fiducia, e pertanto la possibilità di una reale collaborazione tra fisco e contribuente. Molte Commissioni tributarie hanno perciò sottoposto al vaglio di legittimità costituzionale l'assetto scaturito dall'ultima pronuncia delle Sezioni Unite della Corte di Cassazione. Ciò ha consentito di mettere a fuoco ulteriori incongruenze che le dichiarazioni di inammissibilità delle questioni proposte pronunciate dalla Corte Costituzionale non hanno consentito di correggere, e che pertanto sono ancora attuali.¹⁸ È infatti emerso a generale evidenza che la disciplina del processo tributario è, infatti, caratterizzata dal concorso di caratteri *strutturali* (la residualità della c.d. istruttoria processuale, rispetto all'attività conoscitiva condotta dall'Agenzia prima e al di fuori dal processo) ed effettuali (*regimi di prova legale* in favore dell'amministrazione, attenuazioni dell'onere probatorio gravante sull'amministrazione previsti dalla legge o di creazione giurisprudenziale, inversione dell'onere della prova e vincoli alla prova contraria) convergenti nel limitare le facoltà difensive del contribuente avanti al Giudice tributario. Tutto ciò non è stato considerato privo di rilievo al fini della verifica della tenuta delle garanzie degli artt. 24 (difesa) e 111 (contraddittorio) Cost., in funzione della possibilità di esercitare nel procedimento attività difensive che nel processo sarebbero altrimenti

impedite. Infatti, il contraddittorio preventivo compen- serebbe il carattere residuale dell'istruttoria processuale, rispetto al procedimento amministrativo; e restringerebbe l'ambito di applicazione dei regimi speciali di prova in favore dell'amministrazione al casi in cui il contribuente non lo utilizzi.

5. L'influenza del diritto europeo.

Nella giurisprudenza della Corte di Giustizia il rispetto dei diritti della difesa è un principio fondamentale del diritto dell'Unione, di cui il diritto al contraddittorio è parte integrante. Inizialmente ricavato dal diritto amministrativo degli Stati membri per essere applicato ai procedimenti avanti alle europee,¹⁹ tale diritto ha subito un processo di progressiva generalizzazione fino a essere applicato ai procedimenti avanti alle autorità

fiscali nazionali, chiamate a dare applicazione a discipline oggetto di direttive europee.²⁰

Dal 2009, il diritto al contraddittorio è sancito anche nell'art. 41 Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (CEDU), che garantisce il diritto ad una buona amministrazione, compreso il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti sia adottato un provvedimento individuale lesivo.

Ed è affermato anche negli articoli 47 e 48 della stessa Carta, che garantiscono il rispetto dei diritti della difesa, nonché il diritto ad un processo equo in qualsiasi procedimento giurisdizionale.

Le sezioni Unite della Corte di Cassazione hanno concentrato l'incidenza della giurisprudenza europea in materia di contraddittorio preventivo ai procedimenti che danno attuazione a tributi "armonizzati", perché si sono rifatte alle regole di riparto delle competenze dell'Unione Europea, che limitano gli effetti dei principi del diritto europeo alle materie di competenza dell'Unione, riservando agli Stati aderenti una sovranità piena nella disciplina delle attività amministrative interne.²¹

L'ostacolo opposto da queste regole all'ingresso nell'ordinamento tributario nazionale non investe sol-

17 Corte Cass. n. 27373/2017; Corte Cass n. 23824/2018; Corte Cass n. 23408/2018, Corte Cass n. 23272/2018; Corte Cass n. 22849/2018; Corte Cass n. 21767/2018.

18 Ordinanze di rimessione alla Corte n. 122/2016 della CTR della Toscana, e n. 235/2016 della CTP di Siracusa (focalizzata sul raccordo con i principi del diritto europeo), relative all'assenza del contraddittorio al termine delle verifiche "a tavolino" secondo il disposto dell'art. 12 cv. 7 L. n. 212/2000, d ed se con Corte cost. 187/2017, e Corte cost. n. 188/2017. La stessa questione era stata dichiarata manifestamente infondata dalla Corte di Cassazione con ord. n. 5362/2016.

19 *Alvis*, Corte Giust. 4 luglio 1963, causa C-32/62.

20 *Cipriani*, Corte giust. 12 dicembre 2002, causa C-395/00; *Lirestal*, Corte giust. 4 ottobre 1996, causa C-32/95; *Mediocurso*, Corte giust. 21 settembre 2000, causa C-462/98; *Sopropé*, Corte giust. 18 dicembre 2008, causa C-349/07; *Kamino*, Corte giust. 3 luglio 2014, cause riunite C-129 e C-130/13.

21 Le sentenze della Corte di Giustizia rese in sede di rinvio interpretativo pregiudiziale hanno efficacia vincolante, diretta e prevalente sull'ordinamento nazionale. Spetta al Giudice nazionale verificare le condizioni che giustificano la decisione della Corte; verificatane la ricorrenza esso è

tanto il diritto al contraddittorio, ma riguarda anche altri principi, e ha quindi portata generale. Il diritto amministrativo comune lo rimuove sottoponendo l'attività amministrativa alla legge nazionale e ai principi dell'ordinamento comunitario,²² ma ciò non produce effetti diretti sulla disciplina dei procedimenti tributari, che per opinione diffusa restano soggetti alle disposizioni contenute nelle singole leggi d'imposta.²³

Pur essendo auspicabile che anche la disciplina dei procedimenti tributari si apra ai principi accolti dall'ordinamento europeo, è più opportuno che la generalizzazione del diritto al contraddittorio sia compiuta dal legislatore nazionale, perchè la adatti ai peculiari equilibri tra gli interessi coinvolti dalla materia dei tributi.

È quanto ad avviso dell' ANTI andrà fatto attraverso un duplice intervento di integrazione dello Statuto dei diritti del contribuente, e cioè con l'inserimento tra i riferimenti normativi fondamentali anche dei principi dell'ordinamento europeo, e con l'introduzione di una apposita disciplina del contraddittorio preventivo.

In questa prospettiva, l'art. 11 della Proposta di Legge c.1074 rappresenta senza dubbio un valido punto di partenza, che tuttavia alla luce di quanto sinora esposto richiede alcune messe a punto.

6. L'art. 11 della Proposta di legge c.1074.

Dalle considerazioni sin qui fatte scaturisce una serie di osservazioni al testo della Proposta di Legge all'esame della Commissione, che così si riassumono:

I. La collocazione della disposizione: la proposta non prevede l'inserimento del diritto del contraddittorio preventivo all'interno della l. n. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente).

L'inserimento nello Statuto assicurerebbe invece il coordinamento tra la disciplina di dettaglio, e i principi di cui essa è l'applicazione (come testualmente riferito nella Relazione di accompagnamento): oggi i principi di eguaglianza, legalità, capacità contributiva e imparzialità dell'amministrazione (art. 1 L. n. 212/2000), e, in prospettiva, auspicabilmente anche i principi del diritto dell'unione europea.

tenuto a recepire le prescrizioni della Corte, che hanno pertanto un'efficacia prevalente rispetto alla legge nazionale confliggente (Corte Cost., nn. 168/1981 e 170/1984). L'efficacia di questi precetti è definita dall'art. 51 CEDU, per il quale possono valere anche per gli Stati membri soltanto nell'attuazione del diritto dell'Unione, senza giungere a estenderne l'ambito, né modificare le competenze e i compiti definiti nei trattati

²² Art. 1. n. 241/1990, come mod. dalla L. n. 15/2005.

²³ Art. 13 L. n. 241/1990.

II. L'ambito di applicazione (I): la proposta assicura il contraddittorio "prima di emettere qualunque avviso di accertamento".

Il diritto al contraddittorio andrebbe invece garantito prima dell'emissione di qualunque atto capace di incidere sulla sfera giuridica del destinatario facendo sorgere un debito: va perciò garantito quanto meno anche prima dell'emissione di un atto di irrogazione di sanzioni (rif. art. 17 D.lgs. n. 472/1997). Andrebbe anche precisato che opererebbe per ogni tributo comunque denominato, compresi i tributi locali.

III. L'ambito di applicazione (II): la proposta sottrae alla regola generale gli accertamenti "parziali"; e cioè gli accertamenti che, limitati a riprese a tassazione circoscritte, non esauriscono il potere di accertamento per il periodo d'imposta interessato.

Ogni tipo di accertamento (analitico, sintetico, Induttivo, contabile ed extracontabile) può essere eseguito in forma parziale o ordinaria, e ciò dipende da una scelta dell'Agenzia; l'eccezione le riserva perciò anche la scelta, a seconda della forma dell'accertamento, di attivare o non attivare il contraddittorio, privando l'istituto di una effettiva funzione di garanzia.²⁴

A questo fine occorre invece che il contraddittorio sia prescritto per legge, senza eccezione.

IV. L'atto iniziale: la proposta richiede la notificazione di un "invito al contribuente", che può avere forma di "avviso di avvio del procedimento", o di "avviso della conclusione della fase istruttoria svolta dall'ufficio".

La possibilità che l'invito sia trasmesso all'avvio del procedimento svuota di contenuto il contraddittorio, che per essere effettivo deve avere a oggetto i risultati dell'istruttoria, ai quali il contribuente deve potere opporre ragioni di fatto e di diritto atte a confutarli. L'atto notificato alla fine dell'istruttoria sia poi chiaramente indicato come una "contestazione" di violazioni specifiche.

V. Il termine a difesa: la proposta prevede l'assegnazione di un termine compreso tra 15 e 45 giorni.

Il termine andrebbe portato a 60 giorni, in coerenza con le ipotesi codificate di contraddittorio di cui agli artt. 12 c. 7 (contraddittorio dopo la verifica), e 10-bis (contraddittorio in tema di abuso del diritto) L. n. 212/2000.

²⁴ La seconda eccezione alla regola rinvia a disposizione (art. 54 c. 4 d.p.r. n. 633/72 abrogata con D.l. n. 203/2005

vi. **Le attività consentite:** la proposta consente al contribuente "la produzione di documenti e memorie scritte", e "la comparizione presso la sede dell'ufficio al fine dell'instaurazione del contraddittorio orale" (art. 11, c. 2 lett. c), e fa salva "la (facoltà di esibire e di allegare qualsiasi elemento ritenuto utile ai fini della veritiera e corretta determinazione degli imponibili" (art. 11, c. 3).

Le forme codificate di contraddittorio consentono al contribuente di formulare "osservazioni e richieste" (art. 12 c. 7 L. n. 212/2000), oppure "chiarimenti" (art. 10 bis L. cit.). A confronto con tali espressioni, il testo molto più dettagliato della proposta potrebbe introdurre un vincolo di contenuto (documenti, o dichiarazioni), e di scopo (veritiera e corretta determinazione dell'imponibile), non compatibili con la funzione dell'istituto (emerge una finalità istruttoria, che nel seguito si rende anche più chiara).

vii. **Le attività precluse:** per la proposta "non possono essere presi in considerazione a favore del contribuente, ai fini dell'accertamento in sede amministrativo e contenziosa, le notizie e i dati non adottati né, se puntualmente richiesti nell'invito di cui al comma 1, gli atti, documenti, i libri e i registri non esibiti o non trasmessi all'ufficio dal contribuente medesimo a seguito dell'invito".

Il testo riprende il disposto dell' art. 32 c. 4 d.p.r. n. 600/1973, per le notizie e i documenti non trasmessi sebbene richiesti nel corso dell'istruttoria che precede l'accertamento; e implica una decadenza che in quel contesto trova parziale giustificazione nell'esigenza di non consentire strategie opportunistiche al contribuente che subisce una verifica. Applicata al contraddittorio preventivo la stessa regola ne altera la funzione, perché impedisce l'esercizio delle facoltà difensive che per definizione sono libere. La preclusione alla produzione in giudizio dei documenti non esibiti nel contraddittorio confligge poi con la garanzia della difesa espressa dall'art. 24 Cost.

viii. **La mancanza della sanzione della nullità nel caso di atto notificato ante tempus:** (Rif. art. 11, c. 5).

Se la notificazione dell'accertamento prima che il contribuente abbia esercitato le facoltà riconosciute non ne causa l'invalidità, il diritto al contraddittorio è apparente.

ix. **La possibilità che l'invito non seguito da attività del contribuente produca gli effetti dell'accertamento:** (rif. art. 11 c. 6).

Il testo riprende il disposto dell'art. 16 c. 4 ult. per. D.lgs. n. 472/1997 in materia di contestazione preventiva degli illeciti non collegati all'ammontare del tributo evaso. In quel contesto, è stato imposto dai criteri della riforma che imponevano un contemperamento tra

esigenze di efficienza e di garanzia del diritto di difesa, che l'accertamento di maggiore imponibile immediatamente esecutivo non ricorrono. Qui, il mancato adeguamento del c. 2 relativo al contenuto dell'invito alle regole dettate per la motivazione degli atti dalle disposizioni contenute nelle leggi d'imposta (p. es. per le imposte dirette e l'Irap dall'art. 56 d.p.r. n. 600/1973), e, in mancanza, dall'art. 7 L. n. 212/2000, segnerebbe un regresso delle garanzie di chiarezza e trasparenza degli atti amministrativi, ai danni del contribuente.

x. **Il contenimento dei termini per il ravvedimento operoso dell'art. 13 c. 1 D.lgs. n. 472/1997:** la proposta ne fa salva la possibilità fino alla scadenza del termine di 60 giorni dalla notificazione dell'invito (rif. art. 11 c. 6 ult. per.).

La regola comporterebbe una abbreviazione del termine del ravvedimento, che per l'art. 13 c. 1-ter D.lgs. n. 472/1997 è ammesso fino alla notifica degli atti di liquidazione e di accertamento, comprese le comunicazioni recanti le somme dovute ai sensi degli artt. 36-bis e 36-ter d.p.r. n. 600/73, e 54-bis d.p.r. n. 633/72. Anche qui, una irragionevole riduzione di facoltà riconosciute, che la previsione del contraddittorio non rende necessaria.

xi. **La sospensione dei termini di decadenza:** (rif. art. 11 c. 7 lett. c).

la disposizione deroga all'art. 2964 ult. per. cod. civ., e accentua il carattere eccezionale, e pertanto asistemico, del diritto tributario. Meglio la sostituzione con una disciplina ricalcata sul modello di quanto previsto dall'art. 10-bis L. n. 212/2000.

xii. **La preclusione alla definizione dell'accertamento mediante adesione:** (rif. art. 11 c. 7 lett. e).

l'accertamento con adesione può essere sollecitato dall'Agenzia o chiesto dal contribuente prima della notificazione dell'accertamento, o anche dopo, se vi sia già stato invitato (artt. 5-6 D.lgs. n. 218/1997).

Altra limitazione di facoltà altrimenti riconosciute, fonte di costrizione ai danni di una difesa che deve essere invece libera.

In conclusione, i precedenti normativi, l'esperienza giurisprudenziale, l'influenza del diritto europeo hanno concorso a differenziare il contraddittorio preventivo dalle forme di partecipazione del contribuente all'istruttoria che precede l'accertamento.

Quanto osservato in proposito dovrebbe rendere evidente che una interlocuzione che si attui non in adempimento di un obbligo di legge, ma per scelta dell'Agenzia (cfr. spec. i precedenti punti III, IV, e VIII), e quindi secondo

convenienza, non è un contraddittorio, ma piuttosto uno strumento dell'istruttoria, che può essere utilizzato e anche non utilizzato, senza alcuna conseguenza sul rapporto d'imposta. Il testo della Proposta di legge all'esame di questa Commissione richiede dunque un'opera di correzione

e di espulsione degli ibridismi che vi sono presenti, senza la quale rischia di collocarsi su di un piano diverso dalla garanzia della applicazione imparziale alla legge tributaria, con effetti che possono rivelarsi controproducenti rispetto alle finalità perseguite dal Legislatore.

7. la proposta dell'ANTI.

Articolo 16.

Contraddittorio anteriore al provvedimento impositivo o sanzionatorio.

1. *Ogni provvedimento impositivo o sanzionatorio è preceduta, a pena di nullità, da un atto di contestazione, notificato ai sensi dell'articolo 60 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 e successive modificazioni, il quale deve indicare a) l'amministrazione procedente, il responsabile e l'oggetto del procedimento; b) avvertire il destinatario che la documentazione relativa all'istruttoria è depositata presso l'amministrazione procedente e che ha facoltà di prenderne visione ed estrarne copia; c) invitare il destinatario a comunicare eventuali osservazioni e richieste all'amministrazione entro sessanta giorni dalla data di notificazione dell'atto di contestazione.*
2. *L'amministrazione non può emanare il provvedimento, a pena di nullità, prima del termine di cui al comma 1, lett. c). Fra il predetto termine e quello di decadenza dal potere di notificazione del provvedimento, intercorrono non meno di sessanta giorni. In difetto, il termine di decadenza per la notificazione del provvedimento è automaticamente prorogato, in deroga a quello ordinario, fino a concorrenza dei sessanta giorni.*
3. *Fermo quanto disposto per i singoli tributi, a pena di nullità, l'amministrazione procedente deve valutare le osservazioni e richieste comunicate nel termine di cui al comma 1, lett. c), in relazione alle quali il provvedimento deve essere specificamente motivato.*

Una legislazione casistica opera per la conservazione dello stato delle cose, nella misura in cui priva l'ordinamento della componente dinamica ed evolutiva del principio; di contro, la previsione del contraddittorio preventivo, compiuta in coerenza con il modello qui proposto, produce significativi effetti di riequilibrio del sistema; e ciò almeno in due direzioni:

- a) come fonte del dovere di tenere conto anche degli elementi favorevoli al contribuente, pure a costo di non poter avanzare alcuna pretesa nei suoi confronti, il principio del contraddittorio elimina dagli obiettivi dell'efficienza amministrativa il conseguimento di entrate al di fuori di un rigoroso accertamento del presupposto. Ciò preserva la reputazione delle Agenzie di enti al servizio dei contribuenti anche quando esercitano funzioni di controllo.

- b) Nel processo, il giudice valuta la legalità della pretesa impositiva in base alla rappresentazione del fatto fornita dall'Agenzia all'esito dell'istruttoria primaria, e l'istruttoria giudiziale è eventuale e residuale. Perciò l'accertamento del fatto che può compiersi con il contraddittorio preventivo corregge uno squilibrio che il giudizio non è in grado di correggere. Esso inoltre focalizza l'intervento del giudice sulla soluzione di questioni di diritto, a beneficio della qualità della giurisdizione.

Per tutte queste ragioni l'assunzione del contraddittorio al rango di principio dello Statuto dei diritti del contribuente potrà contribuire al recupero del contenuto civile dell'adempimento dell'obbligazione tributaria, e alla promozione di un rapporto di reciproca fiducia, che è la premessa per ogni reale collaborazione tra fisco e contribuente.

Associazione Nazionale Tributaristi Italiani
Il Presidente prof. avv. Gaetano Ragucci

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione Europea

(2000/C 364/01)

CAPO V CITTADINANZA

Articolo 39

Diritto di voto e di eleggibilità alle elezioni del Parlamento europeo

1. Ogni cittadino dell'Unione ha il diritto di voto e di eleggibilità alle elezioni del Parlamento europeo nello Stato membro in cui risiede, alle stesse condizioni dei cittadini di detto Stato.
2. I membri del Parlamento europeo sono eletti a suffragio universale diretto, libero e segreto.

Articolo 40

Diritto di voto e di eleggibilità alle elezioni comunali

Ogni cittadino dell'Unione ha il diritto di voto e di eleggibilità alle elezioni comunali nello Stato membro in cui risiede, alle stesse condizioni dei cittadini di detto Stato.

Articolo 41

Diritto ad una buona amministrazione

1. Ogni individuo ha diritto a che le questioni che lo riguardano siano trattate in modo imparziale, equo ed entro un termine ragionevole dalle istituzioni e dagli organi dell'Unione.
2. Tale diritto comprende in particolare: il diritto di ogni individuo di essere ascoltato prima che nei suoi confronti venga adottato un provvedimento individuale che gli rechi pregiudizio, il diritto di ogni individuo di accedere al fascicolo che lo riguarda, nel rispetto dei legittimi interessi della riservatezza e del segreto professionale, l'obbligo per l'amministrazione di motivare le proprie decisioni.
3. Ogni individuo ha diritto al risarcimento da parte della Comunità dei danni cagionati dalle sue istituzioni o dai suoi agenti nell'esercizio delle loro funzioni conformemente ai principi generali comuni agli ordinamenti degli Stati membri.
4. Ogni individuo può rivolgersi alle istituzioni dell'Unione in una delle lingue del trattato e deve ricevere una risposta nella stessa lingua.

Rassegna delle principali novità di fiscalità internazionale (2018)

di Piergiorgio Valente

Rafforzamento della cooperazione internazionale tra i consulenti fiscali nella “Dichiarazione di Ulaanbaatar” firmata dalla Global Tax Advisers Platform il 12 settembre 2018¹

Il 12 settembre 2018 è stata sottoscritta la cd. “Ulaanbaatar Declaration” dalla *Global Tax Advisers Platform* (cd. “GTAP”).

La GTAP - che rappresenta più di 600.000 consulenti in Europa, Asia e Africa - è una piattaforma internazionale che comprende organizzazioni nazionali ed internazionali di professionisti fiscali nel mondo quali *CFE Tax Advisers Europe* (CFE), *Asia Oceania Tax Consultants' Association* (AOTCA) e *West Africa Union of Tax Institutes* (WAUTI) avente quale obiettivo principale di contribuire alla creazione di un sistema fiscale globale equo ed efficiente. Nel documento in questione la GTAP elenca 10 “Key Priorities” volte al miglioramento della cooperazione tra consulenti, contribuenti e autorità fiscali.

Al fine di attuare gli obiettivi prefissati, la GTAP ha sentito la necessità di adeguarsi alle sfide proposte a seguito dell'affermazione delle nuove tecnologie constatando come in ambito tributario la potestà impositiva degli Stati, fondata sul criterio territoriale, tende a dissolversi in favore di una giurisdizione fiscale globale con conseguente aumento dei fenomeni di evasione ed elusione.

Scopo della *Platform* è quello di predisporre gli strumenti adeguati affinché i professionisti assumano un ruolo di collegamento tra contribuenti e Amministrazioni finanziarie per ristabilire la *compliance* fiscale.

La “Ulaanbaatar Declaration” è stata firmata non solo dai presidenti delle organizzazioni facenti parte della GTAP (CFE, AOTCA, WAUTI) ma anche da altre tre associazioni [STEP (*Society of Trust and Estate Practitioners*), IAFEI (*International Association of Financial Executives Institutes*) e AMA (*Arc Méditerranéen des Auditeurs*)].

* Professore Docente di fiscalità comunitaria presso il Dipartimento di Scienze Politiche “Jean Monnet” della Università degli Studi della Campania “Luigi Vanvitelli di Napoli”.
Presidente CFE International Tax Advisers Europe

¹ La “Ulaanbaatar Declaration” è consultabile al seguente link: <https://taxadviserseurope.org/wp-content/uploads/2018/09/Ulaanbaatar-Declaration-CFE-Final.pdf>.

Sviluppi in tema di tassazione della cd. “digital economy”

1) Proposte della Commissione UE per la tassazione equa dell'economia digitale del 21 marzo 2018: Direttiva COM(2018) 147, Direttiva COM(2018) 148 e Raccomandazione [C(2018) 1650]²

La Commissione UE nella Comunicazione del 21 marzo 2018 ha illustrato le proposte del pacchetto per la tassazione equa dell'economia digitale, composte dalle due Direttive e dalla Raccomandazione sopra citate.

La proposta di Direttiva COM(2018) 148 stabilisce, quale soluzione di breve termine, un sistema comune d'imposta sui ricavi derivanti dalla fornitura dei servizi digitali (cd. “*Imposta sui Servizi Digitali*” o “ISD”).

La proposta di Direttiva COM(2018) 147 prevede per la tassazione dell'economia digitale una soluzione di lungo termine orientata all'integrazione dell'attuale nozione di stabile organizzazione con il concetto di “*Presenza Digitale Significativa*” (“PDS”) al fine a individuare un nesso imponibile in una giurisdizione.

In particolare, si ha una “*Presenza Digitale Significativa*” di un'impresa in uno Stato membro se sono soddisfatti uno o più dei seguenti criteri:

- i ricavi derivanti dalla fornitura di servizi digitali a utenti in una giurisdizione superano 7.000.000 di euro in un periodo d'imposta;
- il numero di utenti di un servizio digitale in uno Stato membro supera i 100.000 in un periodo d'imposta;
- il numero di contratti commerciali per servizi digitali supera i 3.000.

La Raccomandazione, infine, suggerisce agli Stati membri di negoziare i necessari adattamenti delle proprie

² I documenti sono consultabili ai seguenti link:

- proposta di Direttiva COM(2018) 147, cfr. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/IT/COM-2018-147-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>;
- proposta di Direttiva COM(2018) 148 cfr. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/IT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&qid=1525867103785&from=IT>;
- Raccomandazione [C(2018) 1650] cfr. <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2018/IT/C-2018-1650-F1-IT-MAIN-PART-1.PDF>.

Convenzioni in materia di doppia imposizione concluse con giurisdizioni terze al fine di modificarle per introdurre la definizione di “*Presenza Digitale Significativa*” e le conseguenti norme per l’attribuzione degli utili a una “*Presenza Digitale Significativa*”.

2) Approvazione, con emendamenti, in data 15 marzo 2018 da parte del Parlamento UE della proposta della Commissione UE del 2016 per una base imponibile comune consolidata (CCCTB) - [COM(2016) 683 final] - e per una base imponibile comune (CCTB) - [COM(2016) 685 final]³

Le due sopra citate misure mirano a colmare le lacune normative che hanno consentito alle società digitali e globali di ridurre le proprie imposte, evitando di pagare le tasse nel luogo in cui il profitto viene generato. Attraverso tale intervento normativo si intende individuare criteri che consentano di determinare l’eventuale “*presenza digitale*” dell’impresa multinazionale in un Paese dell’Unione Europea al fine di evitare l’evasione e l’elusione fiscale internazionale.

Nello specifico, si prevede che un contribuente possa ritenersi avere una stabile organizzazione digitale in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui risiede ai fini fiscali se l’importo totale dei ricavi supera i 5 milioni di euro annui e se è soddisfatta una delle seguenti condizioni (cfr. emendamento all’art. 5 della proposta di Direttiva CCTB il quale introduce nel testo della citata disposizione il nuovo paragrafo 2 *bis*):

- almeno 1.000 utenti individuali registrati mensilmente, domiciliati in uno Stato membro diverso dalla giurisdizione in cui il contribuente è residente a fini fiscali, si sono collegati alla piattaforma digitale del contribuente o l’hanno visitata;
- sono stati conclusi almeno 1.000 contratti digitali al mese con consumatori o utenti domiciliati in una giurisdizione diversa da quella di residenza in un esercizio fiscale;
- il volume di contenuti digitali raccolti dal contribuente in un esercizio fiscale supera il 10 % dei contenuti digitali complessivi memorizzati dal gruppo.

³ La Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 15 marzo 2018 sulla proposta di Direttiva CCCTB è consultabile al seguente *link*: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2018-0087+0+DOC+PDF+V0//IT>; la Risoluzione legislativa del Parlamento europeo del 15 marzo 2018 sulla proposta di Direttiva CCTB è consultabile al seguente *link*: <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+TA+P8-TA-2018-0088+0+DOC+PDF+V0//IT>.

3) Legge di Bilancio 2018: la nuova nozione di S.O. nella lett. f-bis), comma 2, dell’art. 162 del TUIR

Art. 162, c. 2, lett. f-bis) del TUIR:

“L’espressione «stabile organizzazione» comprende in particolare: (...) una significativa e continuativa presenza economica nel territorio dello Stato costruita in modo tale da non fare risultare una sua consistenza fisica nel territorio stesso”.

L’art. 1, c. 1010 della Legge di bilancio 2018 (L. 27 dicembre 2017, n. 205) ha introdotto, nella lett. f-bis) del comma 2 dell’art. 162 del TUIR, il concetto di S.O. nel settore digitale al fine di colmare le lacune normative che hanno consentito alle imprese che operano in tale settore di ridurre le proprie imposte, evitando di pagare le tasse nel luogo in cui vengono generati i profitti.

Il settore digitale risulta infatti spesso coinvolto in pratiche di pianificazione fiscale aggressiva, ciò in quanto non è raro che i nuovi modelli di *business* non necessitano di infrastrutture fisiche per effettuare operazioni con i clienti e realizzare profitti. Le imprese che operano nel digitale potrebbero infatti non essere soggette ad alcuna imposizione nel Paese in cui si trovano i loro clienti in forza dei tradizionali principi della fiscalità internazionale che richiedono un certo grado di presenza fisica dell’impresa nel territorio al fine di sottoporre a tassazione i profitti da essa realizzati.

Contrasto all’elusione fiscale internazionale: il recepimento nell’ordinamento giuridico interno della Direttiva UE “ATAD I” (come modificata dalla Direttiva UE “ATAD IP”)⁴

In data 8 agosto 2018, il Consiglio dei Ministri ha approvato lo schema di D.Lgs. per il recepimento della Direttiva 2016/1164/UE (cd. “*ATAD P*”) e della Direttiva 2017/952/UE (cd. “*ATAD IP*”) la quale ha modificato la Direttiva del 2016 relativamente ai disallineamenti da ibridi con i Paesi terzi.

Il recepimento della normativa europea introduce significative novità nella legislazione domestica intervenendo su diversi aspetti con particolare riguardo alla deducibilità degli interessi passivi, all’imposizione in uscita e alle CFC.

⁴ Lo schema di D.Lgs. di recepimento della Direttiva “*ATAD P*”, come modificata dalla Direttiva “*ATAD IP*”, è consultabile al seguente *link*: http://www.governo.it/sites/governo.it/files/Lo_Schema_del_decreto_legislativo_disallineamento_ibridi.pdf.

Lo schema di D.Lgs. in questione tiene conto della circostanza per cui l'ordinamento tributario italiano già dispone di norme nei settori specificamente individuati dalla Direttiva ATAD 1, ad eccezione delle normative volte a contrastare i disallineamenti da ibridi le quali dovranno essere inserite *ex novo*.

Il D.Lgs. non prevede inoltre una norma generale antiabuso in quanto, come evidenziato nella Relazione illustrativa, l'art. 10-*bis* dello Statuto del Contribuente (L. 27 luglio 2000 n. 212) prevede già una norma volta a contrastare il fenomeno dell'abuso del diritto o elusione fiscale la quale risulta essere conforme a quanto previsto all'art. 6 della Direttiva "ATAD P".

Contrasto ai paradisi fiscali: l'Ecofin aggiorna la black list UE dei Paesi non cooperativi nel settore fiscale (25 maggio 2018)⁵

In data 25 maggio 2018 l'Ecofin ha rimosso le Bahamas e Saint Kitts e Nevis dall'elenco delle giurisdizioni fiscali non cooperative dell'UE le quali sono state inserite nella cd. "grey list" in considerazione degli impegni assunti per porre rimedio alle preoccupazioni dell'UE.

Con l'esclusione dei due Stati dalla *black list* UE, sono sette i Paesi inseriti nell'elenco delle giurisdizioni non cooperative: American Samoa, Guam, Namibia, Palau, Samoa, Trinidad e Tobago e Isole Vergini degli Stati Uniti.

La lista delle giurisdizioni non cooperative e le misure di difesa, ove applicabili, si pongono l'obiettivo di incentivare le giurisdizioni interessate a compiere un cambiamento positivo che conduca alla loro rimozione dall'elenco in una più ampia ottica di contrasto all'evasione e all'elusione fiscale internazionale. I criteri adottati ai fini della selezione delle giurisdizioni non cooperative sono stati individuati dall'Ecofin nelle conclusioni pubblicate in data 5 dicembre 2017 e tengono conto del rispetto degli *standards* internazionali promossi dall'OCSE, con particolare riguardo ai seguenti aspetti:

- effettivo livello di trasparenza nel sistema fiscale;
- presenza di regimi impositivi equi;
- attuazione delle misure volte a contrastare il fenomeno dell'erosione della base imponibile mediante il trasferimento di profitti in giurisdizioni caratterizzate da un regime impositivo nullo o ridotto (cd. BEPS).

⁵ Il comunicato stampa dell'Ecofin del 25 maggio 2018 è consultabile al seguente *link*: <https://www.consilium.europa.eu/it/press/press-releases/2018/05/25/taxation-2-jurisdictions-removed-from-eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>; le conclusioni pubblicate in data 5 dicembre 2017 sono consultabili al seguente *link*: <https://www.consilium.europa.eu/media/31945/st15429en17.pdf>.

Cooperazione fiscale internazionale e scambio di informazioni: il D.Lgs. 18 maggio 2018, n. 60 di recepimento della Direttiva UE 2016/2258 recante modifica della Direttiva UE 2011/16 per quanto riguarda l'accesso da parte delle autorità fiscali alle informazioni in materia di antiriciclaggio⁶

Il D.Lgs. n. 60/2018 prevede che i servizi di collegamento designati a fornire alle autorità richiedenti gli elementi utili per lo scambio di informazioni, oltre a utilizzare i dati e le notizie contenuti nell'anagrafe tributaria o acquisiti dall'Agenzie delle Entrate nel corso dei propri accertamenti, hanno accesso anche ai dati e alle informazioni sulla titolarità effettiva di *trust* e di persone giuridiche, contenuti nell'apposita sezione del registro delle imprese.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate e la Guardia di finanza, per l'espletamento delle indagini amministrative finalizzate allo scambio di informazioni, possono accedere ai documenti, ai dati e alle informazioni acquisiti in adempimento degli obblighi di adeguata verifica della clientela conservati dai soggetti tenuti a tale obbligo.

Novità in materia di Transfer Pricing

1) Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 30 maggio 2018⁷

In data 30 maggio 2018 è stato pubblicato il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate per l'attuazione della disciplina di cui all'art. 31-*quater*, lett. c) del D.P.R. n. 600/1973 in materia di prezzi di trasferimento, introdotto dal D.L. n. 50/2017. Tale Provvedimento si pone l'obiettivo di illustrare le modalità di:

- presentazione dell'istanza da parte del contribuente per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia a seguito di una rettifica in aumento all'estero definitiva dei prezzi di trasferimento;
- svolgimento della procedura per il riconoscimento della suddetta variazione in diminuzione.

Il paragrafo 6 del Provvedimento in esame stabilisce che la presentazione dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia determina l'attivazione della procedura per la risoluzione delle controversie internazionali prevista dallo strumento giuridico indicato nell'istanza.

⁶ Il D.Lgs. n. 60/2018 è consultabile al seguente *link*: <http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2018/06/05/18G00084/SG>.

⁷ Il Provvedimento del 30 maggio 2018 è consultabile al seguente *link*: https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/nsilib/nsi/normativa+e+prassi/provvedimenti/2018/maggio+2018+provvedimenti/provvedimento+30052018+transfer+pricing/Prov.to+art+31+quater_30+maggio+2018.pdf.

Tuttavia, nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria italiana non conceda il riconoscimento della variazione in diminuzione, resta ferma la facoltà per il contribuente di richiedere l'attivazione delle procedure amichevoli previste dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sui redditi o dalla Convenzione relativa all'eliminazione delle doppie imposizioni in caso di rettifica degli utili di imprese associate. Nello stesso senso, il contribuente può procedere direttamente all'attivazione delle procedure amichevoli internazionali senza ricorrere alla presentazione della dell'istanza per il riconoscimento della variazione in diminuzione in Italia.

2) D.M. 14 maggio 2018⁸

In data 14 maggio 2018 è stato firmato il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze recante le linee guida per l'applicazione delle disposizioni previste in materia di prezzi di trasferimento, modificate con il D.L. n. 50/2017. L'art. 59 del D.L. in esame ha modificato l'art. 110, comma 7 del TUIR con la previsione secondo cui la determinazione dei prezzi di trasferimento deve avvenire *“sulla base delle condizioni e dei prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili”*, in luogo del riferimento al principio del *“valore normale”* contenuto nella previgente formulazione della norma. La modifica apportata alla norma di cui all'art. 110, c. 7 del TUIR si pone in linea con quanto previsto a livello internazionale dalle Linee Guida OCSE in tema di prezzi di trasferimento nella parte in cui si prevede che le operazioni transfrontaliere tra imprese associate devono essere valorizzate in base al cd. *“arm's length principle”*.

⁸ Il D.M. 14 maggio 2018 è consultabile al seguente *link*: <http://www.finanze.it/export/sites/finanze/it/.content/Documenti/Varie/decreto-TP.pdf>.

Proposte di emendamenti al D.L. 23.10.2018 n. 119

Relazione presentata dal presidente dell'Anti Prof. Gaetano Ragucci alla Commissione Parlamentare in data 06.11.2018

Signor Presidente, Onorevoli Deputati,

L'ANTI ha sempre espresso giudizi negativi nei confronti di qualsiasi “condono”, perché – seppure in diversa misura – esso fa – innanzitutto e in generale – perdere credibilità allo Stato, delude i contribuenti onesti, mortifica i verificatori e gli accertatori tributari seri (che vedono sfumare gli effetti del proprio lavoro) e quei giudici tributari che, pur onorari, esercitano la loro funzione con dedizione e professionalità.

L'ANTI aveva dunque accolto con favore le dichiarazioni che avevano attribuito al Governo la volontà di rimuovere lo squilibrio economico delle obbligazioni assunte e favorire la estinzione del debito mediante un saldo a stralcio dell'importo dovuto, senza tuttavia dare ingresso a condoni, né a misure con finalità condonistica, capaci di generare effetti negativi sulla fiducia dei cittadini nell'equità del sistema tributario.

Tuttavia, il testo del D.L. n. 119/2018 non è sempre coerente con tale indicazione, perché, insieme con l'intervento sulla riscossione (art. 4 e 3, non accompagnato, quest'ultimo, da una misura di “salvaguardia penale” nei molti casi di mancato pagamento dell'IVA e delle ritenute certificate per carenza di liquidità delle imprese (e/o dei professionisti), le disposizioni di maggiore rilievo riguardano l'accertamento (art. 1, 2 e 9) e il contenzioso (art. 6; più – con altre finalità – l'art. 16 sul Processo tributario telematico).

Ad avviso dell'ANTI, si tratta, né più né meno, di una “sanatoria tributaria” che ben può essere definita “condono”, anche se non ha la dimensione di altri interventi legislativi che si sono succeduti, nel tempo, ogni 9 anni (1973, 1982, 1991, 2000, 2018), con l'eccezione del 2009.

Le giustificazioni addotte, di volta in volta, dai Governi in carica sono state più o meno convincenti, mentre la finalità è stata – soprattutto e sempre – di “fare cassa” subito, senza darsi carico della inevitabile riduzione delle entrate (da accertamenti e processi tributari) future; né dalla ulteriore perdita di fiducia che il cittadino nutre nei confronti dello Stato. A ragione, perché – ancora una volta – tale genere di misure finisce per penalizzare (seppure indirettamente) i molti contribuenti corretti e per premiare (soprattutto) i contribuenti più callidi; i quali, dall'esperienza degli ultimi 9 lustri, deducono la “regola” che, “se insistono e resistono”, possono (quasi sempre)

valersi del “condono di turno” (dato che il periodo di tempo che intercorre fra una verifica e una Sentenza della Corte di Cassazione è quasi sempre superiore a 9 anni ...).

Quello del 2018 può definirsi un “mini-condono”, a meno la sua portata non venga estesa in sede di conversione in legge dal Parlamento; il quale, in ogni caso, dovrà affrontare il “problema IVA” in termini più chiari di quanto finora (non) sia stato fatto dal Governo con l'art. 1, co. 6 e l'art. 5 del D.L. 119/2018 ... e anche le conseguenze penali di talune “sanatorie”, motivate da situazioni eccezionali (come carenza di liquidità per mancato pagamento da parte di Enti o Società controllate dallo Stato ...), che, forse, avrebbero meritato maggiore attenzione.

1. Le proposte di emendamento in materia di definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento con adesione: art. 2 d.l. n. 119/2018.

L'attuale disciplina della c.d. “Pacificazione fiscale” a seguito di accertamento con adesione (prevista all'art. 2 comma 3 del decreto Legge) consente che vengano definite, con il solo pagamento delle imposte, senza interessi, sanzioni ed eventuali accessori, le adesioni che si *perfezionano* entro venti giorni dall'entrata in vigore del decreto stesso.

La norma si riferisce ad un limitato microcosmo delle possibili definizioni compiute dal contribuente e non considera le situazioni in cui il medesimo, “in tempi non sospetti”, abbia scelto di definire con l'Agenzia delle Entrate l'imponibile, ma, per la situazione di notoria crisi economica, non abbia potuto adempiere alla volontà conciliativa già espressa. Si noti che è proprio in riferimento a tali situazioni (in cui il contribuente è fedele ma non riesce a pagare) che è nata l'idea della “pacificazione fiscale”, distinta dal condono.

Gli emendamenti proposti vogliono appunto riferirsi a situazioni in cui il contribuente abbia già manifestato volontà conciliativa ma poi non abbia potuto pagare. Sarebbe incoerente rispetto alla *ratio* generale della “pacificazione fiscale” influenzata dalla crisi economica, se il provvedimento normativo in

esame non consentisse di sanare, oltre alle situazioni di *dichiarazione tributaria* non seguita da pagamento, anche le situazioni di avvenuta *definizione* del rapporto, parimenti non seguite da integrale pagamento. In entrambi i casi esiste una volontà di fedeltà fiscale che non ha potuto realizzarsi per fattori esterni riconducibili a forza maggiore.

Ci si riferisce in particolare alle situazioni dell'accertamento con adesione di cui al D.L.vo 19 giugno 1997, n. 218, che si perfeziona con il pagamento della prima rata e a cui non sia seguito il pagamento delle rate successive; ma anche alla *conciliazione* di cui agli articoli 48 e 48 bis D.L.vo 31 dicembre 1992 n. 546 e successive modificazioni, che si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo (quarto comma art. 48) o alla redazione del processo verbale (terzo comma art. 48 *bis*), o ancora alla definizione della sanzione in caso di omessa impugnazione di cui all'art. 15 D.L.vo 1997 n. 218. In tutti questi casi sono previste rateazioni che possono essere rimaste inadempite per la crisi economica.

Così come è formulata, la norma dell'art. 3, comma secondo, crea disparità di trattamento con gli atti definitivi avvenuti in tempi anteriori e non seguiti, in tutto o in parte, dai pagamenti consequenziali. Disparità di trattamento che discrimina negativamente coloro che hanno dimostrato una volontà "definitiva", tanto più meritevole in quanto non influenzata dall'imminente condono.

Si noti che, sul piano sistematico, è proprio nei confronti di questi soggetti, collaborativi ma travolti dalla crisi, che è stato pensato il sistema della "pace fiscale". Gli emendamenti prevedono dunque che, per gli atti definitivi perfezionati anteriormente a quelli del comma secondo dell'art. 3 (questi ultimi sono un microcosmo meramente casuale) e per i quali non sono seguiti in tutto o in parte i pagamenti, il rapporto possa essere definito alle condizioni previste nel quarto comma del medesimo art. 3.

La norma è altresì delimitata nel tempo finale, in quanto riferita ai casi in cui gli importi residui non siano stati ancora affidati all'Agente della riscossione (quest'ultimo caso è infatti previsto all'art. 3 del decreto legge). Gli emendamenti impediscono, dunque, una lacuna perché l'attuale disciplina della sanatoria degli atti di definizione riguarda un limitatissimo segmento temporale, del tutto casuale, indicato al terzo comma dell'art. 2.

La parte residua è lasciata indiscriminatamente ai carichi affidati all'Agente della riscossione di cui all'art. 3, dimenticando le situazioni intermedie dei meritevoli rapporti già definiti, inadempiti e non ancora affidati all'agente della riscossione.

Si rinvia all'allegata scheda esplicativa per il dettaglio degli emendamenti proposti.

2. Le proposte di emendamento in materia di definizione agevolata delle controversie tributarie: art. 6 d.l. n. 119/2018.

Una attenzione particolare va assicurata non solo alla legislazione sostanziale (e procedimentale), ma anche alla sua concreta attuazione e al processo tributario, che costituisce un (non trascurabile) indice del funzionamento dell'intero ordinamento (fiscale, in senso stretto).

Che l'attuale contenzioso tributario "non funzioni" e necessiti di un ulteriore e più radicale riordino rispetto a quello operato, da ultimo, nel 2015 (e che si concentri, soprattutto, sugli "Organi di giustizia", a partire dalla loro formazione e finire con lo *status* giuridico ed economico dei giudici tributari), lo dimostrerà, per l'ennesima volta, l'utilizzo che sarà fatto dai contribuenti dell'articolo in esame.

Com'è accaduto in occasione dei precedenti "condoni", molti dei contribuenti che hanno in corso un contenzioso tributario finiranno (spesso indotti dagli stessi loro difensori) a "chiudere la partita", anche – e soprattutto – se in 1° e, soprattutto, in 2° grado l'esito del giudizio è stato loro favorevole; e, quindi, sono stati "assolti" dalle accuse che erano state mosse loro dall'Amministrazione finanziaria: perché "non si fidano" di quello che potrà essere l'esito del prossimo giudizio.

Tanto più – lo si ribadisce – se "innocenti" e dichiarati tali da un primo o secondo grado di giudizio, non però definitivo. Basti, in proposito, considerare che la nostra Corte di Cassazione emette, ogni anno – solo in materia tributaria – circa 15 mila provvedimenti (fra Sentenze/Ordinanze); e spesso cerca di deflazionare la massa di ricorsi e controricorsi ricorrendo, se possibile, ad una dichiarazione di inammissibilità per ragioni formali: senza poter svolgere quella importante funzione nomofilattica che le è stata assegnata e che aveva efficacemente esercitato fino a trent'anni fa; senza poter essere – suo malgrado – quell'autorevole "*interprete della legge*" che applica i "principi di diritto", cioè la *lex* nell'ambito dello *jus*; senza poter più orientare, con i principi di diritto affermati nelle sue sentenze, il Legislatore, l'Amministrazione finanziaria e il contribuente (e chi lo assiste).

Passando all'esame dell'art. 6 del DL n.119/2018, si osserva:

co. 1. La scelta di limitare la definizione delle controversie pendenti solo nel caso in cui il soggetto attivo è l'Agenzia delle Entrate è "politica" e non può essere sindacata, anche se per le ragioni esposte in premessa appare "forzata". Va, invece, condivisa la decisione di rifarsi, per la determinazione del "dovuto", all'art. 12, co. 2/546: perché considera – a seconda dei casi e con una formula sintetica – o le sole imposte o le (sole) sanzioni.

L'espressione dovrebbe comprendere tutti gli atti in cui è controparte l'Agenzia delle Entrate. Il timore è che vengano esclusi dalla definizione, in forza di una interpretazione restrittiva (anche se non corretta), i ruoli e le conseguenti cartelle di pagamento che non originano da omessi versamenti ma da iscrizioni a ruolo figlie di attività più accertative che liquidatorie. È frequente che l'Agenzia delle Entrate utilizzi il ruolo per richiedere somme che giustificerebbero un vero e proprio avviso di accertamento e non una mera iscrizione a ruolo (esemplificando crediti d'imposta vari che originano dall'applicazione di norme di favore per la cui applicazione ne vengono contestati i presupposti; attività valutativa che richiederebbe un vero e proprio avviso di accertamento). A nulla vale opporre che i ruoli sono definibili con l'art. 3 di cui alla rottamazione-ter poichè quanto già riscosso in pendenza di lite: - con l'art. 6 è portato, totalmente, a scomputo del dovuto per la definizione; - con l'art. 3 le sanzioni già corrisposte, per effetto della rateazione, non sono scomputabili da quanto dovuto per la rottamazione. Ciò origina una disparità di trattamento del tutto ingiustificata in caso di uso improprio del ruolo in vece di un accertamento.

co. 2. Potrebbe – e dovrebbe – essere migliorato, perché considerando, come parte di riferimento l'Agenzia delle Entrate, altro è una “doppia conforme” (soccombenza); altro è la soccombenza solo in 2° grado dopo aver vinto in 1° grado. L'attuale misura del “quinto” (20%) che, nella maggioranza dei casi riguarda solo i tributi, dovrebbe, pertanto, scendere al 10% se l'Agenzia delle Entrate è risultata soccombenza anche in 1° grado e salire al 30% se in 1° grado aveva ottenuto la (piena) conferma della propria pretesa: la norma sarebbe più equilibrata. Va, inoltre, stabilito che, nel caso (frequente) di soccombenza (parziale, sia nel 1° che nel 2° grado di giudizio), si deve tener conto delle predette percentuali “proporzionalmente” alla parte “vinta” e a quella “persa” (sempre dall'Agenzia delle Entrate; e, ovviamente, al contrario e simmetricamente, dal contribuente).

co. 3. Nel 1° periodo va ribadito quanto *sub* co. 2: la diversa misura nel caso di decisioni con esito contrapposto o anche solo parzialmente diverso. Il secondo periodo conferma quanto già stabilito dalla precedente normativa sulla cd. “rottamazione dei ruoli”.

co. 4. Disposizione inutile: sia per il 1° tipo di controversie (stessa disciplina del solo avviso di accertamento) che per il secondo, perché se la pronuncia

è definitiva la controversia non è più pendente ... e le disposizioni inutili non sono neutre, ma dannose.

co. 5. Potrebbe essere (utilmente) eliminata l'espressione “*anche solo in parte*” perché la controversia potrebbe godere “in parte” della normale disciplina agevolativa.

co. 10. Provvedimento che può consentire al contribuente scorretto di godere di una moratoria di circa 8 mesi (dal 24 ottobre 2018 al 10 giugno 2019).

co. 11. Altra disposizione che può essere utilizzata – questa volta da entrambe le parti – per differire l'impugnazione delle Sentenze (di 9 mesi).

co. 13. Disposizione che dovrebbe essere collegata ai tre commi precedenti, che però non sono richiamati e potrebbe essere interpretata in via autonoma, con riferimento a tutte le controversie pendenti ... Si rinvia all'allegata scheda esplicativa per il dettaglio degli emendamenti proposti.

3. Le proposte di emendamento in materia dichiarazione integrativa speciale: art. 9 d.l. n. 119/2018.

Come si è sempre espressa contro il varo di condoni, l'ANTI ritiene di evidenziare anche i limiti della opzione legislativa diretta a porre rimedio a possibili disfunzioni nella gestione del rapporto fisco-contribuente attraverso l'introduzione di nuove figure di reato, cioè con sanzioni invece che attraverso discipline tecnicamente adeguate.

La disciplina della c.d. dichiarazione integrativa contenuta nell'art. 9 D.L. n. 119/2018 offre l'occasione per ribadire l'argomento, alla luce di un testo legislativo che presenta ampi margini di miglioramento sotto il profilo della congruenza della formulazione letterale; laddove, invece, ancora una volta censurabile, in quanto attuativa di un vero e proprio condono, la regola che sottopone i maggiori imponibili oggetto di integrazione a una imposta diversa da quella evasa, rapportata al 20% del maggiore imponibile, e pertanto capace di un effetto premiale dell'evasione, laddove tutte le altre forme di definizione agevolata contenute nel D.L. n. 119/2018 limitano i benefici all'esonero dall'addebito di accessori e sanzioni.

Fa da corollario l'introduzione di una nuova figura di reato, a fattispecie indeterminata, e di incerta finalità, posto che sembra lasciare impunita la condotta di “uso fraudolento” della dichiarazione integrativa speciale per l'emersione di disponibilità provenienti dai reati di dichia-

razione fraudolenta previsti e puniti dagli artt. 2 e 3 D.Lgs. n. 74/2000, con l'ulteriore ombra di una irragionevole disparità di trattamento rispetto all'uso della procedura per l'emersione di disponibilità da reato di dichiarazione infedele di cui all'art. 4 dello stesso decreto.

Se, poi, l'intenzione del legislatore fosse di mandare esente da punizione i reati dichiarativi risultanti dalla dichiarazione integrativa speciale (in modo da rimuovere un significativo ostacolo al ricorso a tale istituto, tenuto conto anche delle regole dettate dagli artt. 13 e 13-bis D.lgs. n. 74/2000), la disposizione andrebbe formulata in altro modo, equiparando i reati di cui agli artt. 2, 3 e 4 D.lgs. n. 74/2000, e tenendo conto che di questi, soltanto il primo non prevede soglie di punibilità, mentre i restanti due ne prevedono di tali da rendere improbabile la consumazione del reato con la presentazione della dichiarazione ordinaria, e tale che la dichiarazione integrativa lo porti a evidenza.

Nel dettaglio:

Co.1 Viene migliorata la formulazione letterale della regola che stabilisce i limiti quantitativi in cui l'integrazione è ammessa, in modo da evitare le incertezze generate dalla versione originaria.

Co. 2 L'integrazione consente l'applicazione di tributi liquidati secondo la disciplina comune, con il

già consistente vantaggio dell'esenzione da ulteriori addebiti sanzionatori, per interessi e altri accessori, a evitare effetti di condono e irragionevoli disparità di trattamento rispetto ai contribuenti che hanno adempiuto correttamente all'obbligazione d'imposta, insiti nella versione precedente.

Necessaria, invece, una esclusione della punibilità dei reati di dichiarazione fraudolenta consumati con la dichiarazione oggetto dell'integrazione. Non altrettanto per il reato di dichiarazione infedele, perché caratterizzato da una soglia di punibilità rispetto alla quale i limiti in cui l'integrazione è consentita escludono l'eventualità di una autodenuncia.

Co. 9 Si propone di sopprimere la nuova figura di reato, perché caratterizzata da una fattispecie indeterminata, anche nella parte in cui non precisa se le disponibilità provenienti dai reati di cui agli artt. 2 e 3 D.lgs. n. 74/2000, per le quali l'uso fraudolento della integrazione non sarebbe stato punibile, dovessero essere formate nello stesso anno a cui l'integrazione si riferisce (quindi con la dichiarazione "integrata"), o anche in anni precedenti. L'eventuale esclusione della punibilità dei reati di dichiarazione fraudolenta e infedele consumati con la dichiarazione oggetto dell'integrazione va coordinata con la presenza di soglie di punibilità per le sole fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 D.lgs. n. 74/2000.

Si allega scheda riepilogativa.

(Documento redatto con contributi di : prof. Francesco Moschetti sez. ANTI Veneto; dott. Roberto Lunelli, sezione ANTI F.V.Giulia; dott. Riccardo Albo, sez. ANTI Marche, Delegazione Abruzzo; avv. Alessandro Palasciano, sez. ANTI Calabria).

Proposte di emendamenti al D.L. 23.10.2018 n. 119

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
2	Definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento		
2 co. 1	“ <i>omissis</i> ”.		
2 co. 2	“ <i>omissis</i> ”.		
2 co. 3	<p><i>“Gli accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, notificati entro la data di entrata in vigore del presente decreto possono essere perfezionati ai sensi dell’articolo 9 del medesimo decreto, con il pagamento, entro il termine di cui all’articolo 8, comma 1, del citato decreto, decorrente dalla predetta data, delle sole imposte, senza le sanzioni, gli interessi e gli eventuali accessori”.</i></p>		<p>La norma non considera le situazioni in cui il contribuente “in tempi non sospetti” abbia scelto di definire con l’Agenzia delle Entrate l’imponibile, ma, per la situazione di notoria crisi economica, non abbia potuto adempiere alla volontà conciliativa già espressa.</p> <p>Così come formulata, la norma crea quindi una disparità di trattamento con gli atti definitivi avvenuti in tempi anteriori e non seguiti, in tutto o in parte, dai pagamenti consequenziali.</p> <p>Gli emendamenti prevedono dunque che, per gli atti definitivi perfezionati anteriormente a quelli del presente comma e per i quali non sono seguiti in tutto o in parte i pagamenti, il rapporto possa essere definito alle condizioni previste nel successivo quarto comma.</p> <p>Gli emendamenti impediscono, dunque, una lacuna perché l’attuale disciplina della sanatoria degli atti di definizione riguarda un limitatissimo segmento temporale e lascia indiscriminatamente la parte residua ai carichi affidati all’Agente della riscossione, dimenticando le situazioni intermedie dei meritevoli rapporti già definiti, inadempiti e non ancora affidati all’agente della riscossione.</p> <p>Dopo il comma 3 dell’articolo 2 in commento si propone dunque di inserire i commi 3-bis, 3-ter e 3-quater come di seguito formulati.</p>

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
2 co. 3-bis		<i>“Gli accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997 n. 218, già perfezionati con il pagamento della prima rata anteriormente alla data di entrata in vigore del presente decreto, rimasti inadempiti e per i quali non si rientri nel successivo articolo 3, possono essere definiti alle stesse condizioni di cui al successivo comma 4 del presente articolo”</i>	
2 co. 3-ter		<i>“Le conciliazioni di cui agli articoli 48 e 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992 n. 546, rimaste in tutto o in parte inadempite e per le quali non si rientri nel successivo articolo 3, possono essere definite alle medesime condizioni del comma 4 del presente articolo”</i>	
2 co. 3-quater		<i>“Si applicano le disposizioni di cui ai commi 3-bis e 3-ter anche per le definizioni di cui all’articolo 15, decreto legislativo 19 giugno 1997 n. 218, alle quali non sia seguito il completamento della rateazione e per le quali non si rientri nell’articolo 3 del presente decreto”</i>	
2 co. 4	“omissis”.		
2 co. 5	“omissis”.		
2 co. 6	“omissis”.		
2 co. 7	“omissis”.		
2 co. 8	“omissis”.		
6	Definizione agevolata delle controversie tributarie	Definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti	

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
6 co. 1	<p>“Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”.</p>	<p>“Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi a oggetto atti indicati nell’art. 19 c. 1 lett. a, b, c, d, nonché le revoche di agevolazioni di cui alla lett. b, dello stesso articolo, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l’atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell’articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546”.</p>	<p>L’espressione “atti impositivi”, che inquadra oggettivamente le controversie definibili, rischia di escludere dalla definizione i ruoli e le conseguenti cartelle di pagamento che non originano da omessi versamenti ma da iscrizioni a ruolo figlie di attività più accertative che liquidatorie, il che genererebbe una disparità di trattamento del tutto ingiustificata in caso di uso improprio del ruolo in vece di un accertamento.</p>
6 co. 2	<p>“In deroga a quanto previsto dal comma 1, in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, le controversie possono essere definite con il pagamento:</p> <p>a) della metà del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;</p> <p>b) di un quinto del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.”</p>	<p>“In deroga a quanto previsto dal comma 1, in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, le controversie possono essere definite con il pagamento:</p> <p>a) della metà del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia nella pronuncia di primo grado;</p> <p>b) di un quinto del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia nella pronuncia di secondo grado, con riforma della sentenza di primo grado favorevole all’Agenzia;</p> <p>c) di un decimo del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia in primo e secondo grado.”</p>	<p>Considerando, come parte di riferimento, l’Agenzia delle Entrate, altro è una “doppia conforme” (soccombenza); altro è la soccombenza solo in 2° grado dopo aver vinto in 1° grado. L’attuale misura del “quinto” (20%) che, nella maggioranza dei casi riguarda solo i tributi, dovrebbe, pertanto, scendere al 10% se l’Agenzia delle Entrate è risultata soccombente anche in 1° grado e salire al 30% se in 1° grado aveva ottenuto la (piena) conferma della propria pretesa: la norma sarebbe più equilibrata.</p>

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
6 co. 2-bis		<p><i>In deroga a quanto previsto dal comma 1, in caso di soccombenza parziale, sia nel primo sia nel secondo grado di giudizio, si applicano le percentuali di cui al comma 2 del presente articolo in misura proporzionale alla parte del valore della controversia in cui l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente.</i></p>	
6 co. 3	<p><i>“Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del quindici per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull’ammissibilità dell’atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore del presente decreto, e con il pagamento del quaranta per cento negli altri casi. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione”</i></p>	<p><i>“Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento</i></p> <p><i>a) del quindici per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nella pronuncia di primo grado;</i></p> <p><i>b) del sei per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate nella pronuncia di secondo grado, con riforma della sentenza di primo grado favorevole all’Agenzia;</i></p> <p><i>c) del 3 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia delle entrate in primo e secondo grado.</i></p> <p><i>In tutti gli altri casi, le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del quaranta per cento del valore della controversia.”</i></p> <p><i>“In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione”.</i></p>	<p>Nel 1° periodo si ribadisce quanto sub co. 2: la diversa misura nel caso di decisioni con esito contrapposto o anche solo parzialmente diverso. Il secondo periodo conferma quanto già stabilito dalla precedente normativa sulla cd. “rottamazione dei ruoli”.</p>
6 co. 4	<p><i>“omissis”.</i></p>		

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
6 co. 5	<p>“Sono escluse dalla definizione le controversie concernenti anche solo in parte:</p> <p>a) le risorse proprie tradizionali previste dall’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;</p> <p>b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell’articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015”</p>	<p>“Sono escluse dalla definizione le controversie concernenti [soppresso: anche solo in parte]:</p> <p>a) le risorse proprie tradizionali previste dall’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;</p> <p>b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell’articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015”.</p>	<p>Viene eliminata l’espressione “anche solo in parte” perché la controversia potrebbe godere “in parte” della normale disciplina agevolativa.</p>
6 co. 6	“omissis”.		
6 co. 7	“omissis”.		
6 co. 8	“omissis”.		
6 co. 9	“omissis”.		
6 co. 10	“omissis”.		
6 co. 11	“omissis”.		
6 co. 12	“omissis”.		
6 co. 13	<p>“In mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente. L’impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.”</p>	<p>“Nei casi di sospensione di cui al comma 10 del presente articolo, in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2020 dalla parte interessata, il processo è dichiarato estinto, con decreto del Presidente. L’impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego di cui al comma 12 del presente articolo, qualora la controversia risulti non definibile, valgono anche come istanza di trattazione. Le spese del processo estinto restano a carico della parte che le ha anticipate.”</p>	<p>La disposizione va collegata ai commi precedenti, per non essere interpretata in via autonoma, con riferimento a tutte le controversie pendenti</p>
6 co. 14	“omissis”.		
6 co. 15	“omissis”.		
6 co. 16	“omissis”.		
9	Disposizioni in materia di dichiarazione integrativa speciale		

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
9 co. 1	<p>“Fino al 31 maggio 2019 i contribuenti possono correggere errori od omissioni ed integrare, con le modalità previste dal presente articolo, le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31 ottobre 2017 ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, delle ritenute e dei contributi previdenziali, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto. L'integrazione degli imponibili è ammessa, nel limite di 100.000 euro di imponibile annuo, ai fini delle imposte di cui al precedente periodo e comunque di non oltre il 30 per cento di quanto già dichiarato. Resta fermo il limite complessivo di 100.000 euro di imponibile annuo per cui è possibile l'integrazione ai sensi del presente comma. In caso di dichiarazione di un imponibile minore di 100.000 euro, nonchè in caso di dichiarazione senza debito di imposta per perdite di cui agli articoli 8 e 84 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'integrazione degli imponibili è comunque ammessa sino a 30.000 euro.”</p>	<p>“Fino al 31 maggio 2019 i contribuenti possono correggere errori od omissioni ed integrare, con le modalità previste dal presente articolo, le dichiarazioni fiscali presentate entro il 31 ottobre 2017 ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, delle ritenute e dei contributi previdenziali, dell'imposta regionale sulle attività produttive e dell'imposta sul valore aggiunto. L'integrazione dell'imponibile annuo di ciascun tributo ed entrata di cui al periodo precedente è ammessa fino al minor valore tra euro 100.000 di maggiore imponibile, e il 30 per cento di quanto già dichiarato. L'ammontare complessivo delle integrazioni non può essere superiore a complessivi euro 100.000. In caso di dichiarazione di un imponibile minore di 100.000 euro, nonchè in caso di dichiarazione senza debito di imposta per perdite di cui agli articoli 8 e 84 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'integrazione degli imponibili è comunque ammessa sino a 30.000 euro.”</p>	<p>Viene migliorata la formulazione letterale della regola che stabilisce i limiti quantitativi in cui l'integrazione è ammessa, in modo da evitare le incertezze generate dalla versione originaria.</p>

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
9 co. 2	<p><i>“Sul maggior imponibile integrato, per ciascun anno di imposta, si applica, senza sanzioni, interessi e altri oneri accessori:</i></p> <p><i>a) un’imposta sostitutiva determinata applicando sul maggior imponibile IRPEF o IRES un’aliquota pari al 20 per cento ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, delle imposte sostitutive delle imposte sui redditi, dei contributi previdenziali e dell’imposta regionale sulle attività produttive;</i></p> <p><i>b) un’imposta sostitutiva determinata applicando sulle maggiori ritenute un’aliquota pari al 20 per cento;</i></p> <p><i>c) l’aliquota media per l’imposta sul valore aggiunto, risultante dal rapporto tra l’imposta relativa alle operazioni imponibili, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume d’affari dichiarato, tenendo conto dell’esistenza di operazioni non soggette ad imposta ovvero soggette a regimi speciali. Nei casi in cui non è possibile determinare l’aliquota media, si applica l’aliquota ordinaria prevista dall’articolo 16 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.”</i></p>	<p><i>“Sull’imponibile complessivo risultante dalla integrazione, le imposte sono applicate secondo le regole comuni senza addebito di sanzioni, interessi e altri accessori”</i></p>	<p>L’integrazione consente l’applicazione di tributi liquidati secondo la disciplina comune, con il già consistente vantaggio dell’esenzione da ulteriori addebiti sanzionatori, per interessi e altri accessori, a evitare effetti di condono e irragionevoli disparità di trattamento rispetto ai contribuenti che hanno adempiuto correttamente all’obbligazione d’imposta, insiti nella versione precedente.</p>
9 co. 3	“omissis”.		
9 co. 4	“omissis”.		
9 co. 5	“omissis”.		
9 co. 6	“omissis”.		
9 co. 7	“omissis”.		
9 co. 8	“omissis”.		

ART.	TESTO ATTUALE	PROPOSTA DI EMENDAMENTO	RELAZIONE
9 co. 9	<p><i>“Chiunque fraudolentemente si avvale della procedura di cui al presente articolo al fine di far emergere attività finanziarie e patrimoniali o denaro contante o valori al portatore provenienti da reati diversi dai delitti di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, è punito con la medesima sanzione prevista per il reato di cui all’articolo 5-septies del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227. Resta ferma l’applicabilità degli articoli 648-bis, 648-ter, 648-ter.1 del codice penale e dell’articolo 12-quinquies del decreto-legge 8 giugno 1992, n. 306, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1992, n. 356.”</i></p>	<p>“Il perfezionamento della procedura di cui al presente articolo esclude la punibilità dei delitti di cui agli articoli 2 3 e 4 del decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74 consumati con la dichiarazione oggetto di integrazione”.</p>	<p>Si propone di sopprimere la nuova figura di reato, perché caratterizzata da una fattispecie indeterminata, nella parte in cui non precisa se le disponibilità provenienti dai reati di cui agli artt. 2 e 3 D.lgs. n. 74/2000, per le quali l’uso fraudolento della dichiarazione integrativa speciale non sarebbe stato punibile, dovesse essere formate nello stesso anno a cui l’integrazione si riferisce, o anche in anni precedenti.</p> <p>L’eventuale esclusione della punibilità dei reati di dichiarazione fraudolenta e infedele consumati con la dichiarazione oggetto dell’integrazione va coordinata con la presenza di soglie di punibilità per le sole fattispecie di cui agli artt. 2 e 3 D.lgs. n. 74/2000 .</p>
9 co. 10	“omissis”.		
9 co. 11	“omissis”.		
9 co. 12	“omissis”.		

GIURISPRUDENZA

Rassegna di giurisprudenza

di Edoardo Ferragina

A. CONTENZIOSO TRIBUTARIO

Art. 1 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. V ord. n. 16210 del 20/6/2018

Nel processo tributario, l'art. 5, comma 4, del d.lgs. n. 546 del 1992, secondo cui *“non si applicano le disposizioni del codice di procedura civile sui regolamenti di competenza”*, è inserito in un complesso normativo, integrante microsistema, contenuto negli artt. 4 e 5 del detto decreto, che riguarda la disciplina della competenza, essenzialmente per territorio, delle commissioni tributarie, e si riferisce soltanto alle questioni che queste possono essere chiamate a rendere in ordine a tale competenza, sicché, in conformità all'esigenza di tutelare i diritti fondamentali garantiti dagli artt. 24, comma 1, 111, comma 2, Cost. e 6, comma 1, della Convenzione per la salvaguardia dei diritti dell'uomo e delle libertà fondamentali, deve ritenersi che la norma sopra citata non esclude la proposizione del regolamento di competenza avverso i provvedimenti di sospensione del processo ex art. 295 c.p.c., impugnazione senz'altro ammissibile alla stregua del combinato disposto degli artt. 1, comma 2, del d.lgs. n. 546 del 1992 e 42 c.p.c..

Art. 2 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. Unite, sent. n. 22086 dell'11/9/2018

La giurisdizione tributaria, i cui confini sono delineati nell'art. 2 del d.lgs. n. 546/92 è una giurisdizione attribuita in via esclusiva e *ratione materiae*; essa comprende le controversie aventi ad oggetto *“tributi di ogni genere e specie comunque denominati”*: occorre, da un lato, che si tratti di controversie in cui sia configurabile un rapporto di natura effettivamente tributaria, cioè concernente prestazioni patrimoniali imposte di natura tributaria, al fine di evitare la violazione del divieto costituzionale di istituire giudici speciali, e, dall'altro, che alla controversia non sia estraneo l'esercizio del potere impositivo sussumibile nello schema potestà-soggezione, proprio del rapporto tributario, il quale non è configurabile in assenza di un soggetto investito, in senso lato, di potestà impositiva (fattispecie relativa al riconoscimento della qualifica di imprenditore agricolo professionale ai sensi del d.lgs. 29 marzo 2004, n. 99).

Art. 7 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. V ord. n. n. 21292 del 29/8/2018

In materia di contenzioso tributario, nessuna automaticità di *“cosa giudicata”* può attribuirsi alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati fiscali, ancorché i fatti esaminati in sede penale siano gli stessi che fondano l'accertamento degli Uffici finanziari, dal momento che nel processo tributario vigono i limiti di prova posti dall'art. 7, comma 4 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 e trovano ingresso, invece, anche presunzioni semplici, di per sé inidonee a supportare una pronuncia penale di condanna.

Art. 14 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. V ord. n. 21294 del 29/8/2018

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'unitarietà dell'accertamento che è alla base della rettifica delle dichiarazioni dei redditi delle società di persone e delle associazioni di cui all'art. 5 del d.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917 e dei soci delle stesse e la conseguente automatica imputazione dei redditi a ciascun socio, proporzionalmente alla quota di partecipazione agli utili ed indipendentemente dalla percezione degli stessi, comporta che il ricorso tributario proposto, anche avverso un solo avviso di rettifica, da uno dei soci o dalla società riguarda inscindibilmente sia la società che tutti i soci, salvo il caso in cui questi prospettino questioni personali, sicché tutti questi soggetti devono essere parte dello stesso procedimento e la controversia non può essere decisa limitatamente ad alcuni soltanto di essi, atteso che siffatta controversia non ha ad oggetto una singola posizione debitoria del o dei ricorrenti, bensì gli elementi comuni della fattispecie costitutiva dell'obbligazione dedotta nell'atto autoritativo impugnato, con conseguente configurabilità di un caso di litisconsorzio necessario originario. Conseguentemente, il ricorso proposto anche da uno soltanto dei soggetti interessati impone l'integrazione del contraddittorio ai sensi dell'art. 14 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546 (salva la possibilità di riunione ai sensi del successivo art. 29) ed il giudizio celebrato senza la partecipazione di tutti i litisconsorti necessari è affetto da nullità assoluta, rilevabile in ogni stato e grado del procedimento, anche di ufficio.

Art. 15 d.lgs. 546/92**Cass. civ. Sez. V, sent. n. 7258 del 22/3/2017**

Nel processo tributario, in virtù del rinvio contenuto nell'art. 15, primo comma, del d.lgs. 30 dicembre 1992, n. 546, ai procedimenti instaurati dopo il 10 marzo 2006, si applica l'art. 92, secondo comma, c.p.c., nella versione emendata dall'art. 2, primo comma, lett. a), della legge 26 dicembre 2005, n. 263, sicché la compensazione delle spese richiede la concorrenza di giusti motivi che devono essere esplicitamente indicati in motivazione.

Art. 16 d.lgs. 546/92**Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 23793 dell'1/10/2018**

In tema di contenzioso tributario, allorché l'atto di appello sia notificato a mezzo del servizio postale, vuoi per il tramite di ufficiale giudiziario, vuoi direttamente dalla parte ai sensi dell'art. 16 del d.lgs. 31 dicembre 1992 n. 546, e l'appellato non si sia costituito, l'appellante ha l'onere, a pena di inammissibilità del gravame, di produrre in giudizio, prima della discussione, l'avviso di ricevimento attestante l'avvenuta notifica, o, in alternativa, di chiedere di essere rimesso in termini, *ex art. 184 bis c.p.c., per produrre il suddetto avviso e di essersi attivato per tempo nel richiedere un duplicato all'amministrazione postale, previa dimostrazione di averlo incolpevolmente perduto.*

Art. 18 d.lgs. 546/92**CTR Campania Sez. XXIII, sent. n. 4332 dell'8/5/2018**

Nel processo tributario, l'indicazione all'interno del ricorso introduttivo dell'indirizzo di posta elettronica certificata (PEC) determina l'automatica elezione del domicilio digitale in capo a quest'ultimo.

Art. 22 d.lgs. 546/92**Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 20407 dell'1/8/2018**

Il termine di trenta giorni per la costituzione in giudizio del ricorrente o dell'appellante, che si avvalga per la notificazione del servizio postale universale, decorre non dalla data della spedizione diretta del ricorso a mezzo di raccomandata con avviso di ricevimento, ma dal giorno della ricezione del plico da parte del destinatario (o dall'evento che la legge considera equipollente alla ricezione). Non costituisce motivo d'inammissibilità del ricorso o dell'appello, che sia stato notificato direttamente a mezzo del servizio postale universale, il fatto che il ricorrente o l'appellante, al momento della costituzione entro il termine di trenta giorni dalla ricezione della raccomandata da parte del de-

stinatario, depositi l'avviso di ricevimento del plico e non la ricevuta di spedizione, purché nell'avviso di ricevimento medesimo la data di spedizione sia asseverata dall'ufficio postale con stampigliatura meccanografica ovvero con proprio timbro datario, solo in tal caso essendo l'avviso di ricevimento idoneo ad assolvere la medesima funzione probatoria che la legge assegna alla ricevuta di spedizione, laddove, in mancanza, la non idoneità della mera scritturazione manuale o comunemente dattilografica della data di spedizione sull'avviso di ricevimento può essere superata, ai fini della tempestività della notifica del ricorso o dell'appello, unicamente se la ricezione del plico sia certificata dall'agente postale come avvenuta entro il termine di decadenza per l'impugnazione dell'atto o della sentenza (nella specie, sull'avviso di ricevimento della raccomandata postale mancava l'attestazione certa della data di spedizione della stessa, e la notifica dell'appello risultava essersi perfezionata due giorni dopo la scadenza del termine lungo per impugnare la sentenza di primo grado; ne consegue che non aveva avuto esito positivo la c.d. prova di resistenza, in base alla quale l'inammissibilità non può essere dichiarata se la data di ricezione del ricorso, essendo asseverata dall'agente postale addetto al recapito in giorno anteriore alla scadenza del termine per impugnare l'atto o appellare la sentenza, dia obiettiva certezza pubblica della tempestiva consegna del plico all'Ufficio postale da parte del notificante per l'inoltro al destinatario; a superare tale prova non era neppure utile la distinta-elenco delle raccomandate redatta dall'Amministrazione finanziaria perché documento che, seppur astrattamente utile a quel fine, non lo era nel caso concreto, sia per l'illeggibilità del timbro postale, sia perché prodotto dall'Agenzia delle entrate tardivamente, soltanto nel giudizio di legittimità).

Art. 24 d.lgs. 546/62**Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 22223 del 12/9/2018**

Il thema decidendum nel giudizio tributario, avente struttura impugnatoria, è delimitato dalle ragioni addotte dal contribuente per contrastare la pretesa dell'Amministrazione finanziaria, a ciò conseguendo che il giudice deve attenersi all'esame dei vizi d'invalidità dedotti in ricorso, il cui ambito può essere modificato solo con la presentazione di motivi aggiunti, ammissibile, ai sensi dell'art. 24 del d.lgs. n. 546/1992, esclusivamente in caso di "deposito di documenti non conosciuti ad opera delle altre parti o per ordine della commissione".

Art. 19 d.lgs. 546/92**Cass. civ. Sez. V ord. n. 24311 del 4/10/2018**

La cartella esattoriale di pagamento, quando faccia seguito ad un avviso di accertamento divenuto definitivo, si esaurisce in una intimazione di pagamento della somma dovuta in base

all'avviso e non integra un nuovo ed autonomo atto impositivo, con la conseguenza che, in base all'art. 19, comma 3, d.lgs. n. 546 del 1992, essa resta sindacabile in giudizio solo per vizi propri e non per questioni attinenti all'atto di accertamento da cui è sorto il debito. Tali ultimi vizi, dunque, una volta che l'avviso di accertamento prodromico sia divenuto definitivo per mancata impugnazione, non possono essere fatti valere con l'impugnazione della cartella, salvo che il contribuente non sia venuto a conoscenza della pretesa impositiva solo con la notificazione della cartella predetta. Peraltro, in relazione ad una cartella esattoriale emanata rispetto ad un avviso di accertamento, divenuto definitivo per mancata impugnazione, notificato al contribuente in quanto socio di società di persone interessata da rettifica del reddito d'impresa, l'acquiescenza manifestata dal socio, rispetto all'avviso di accertamento di cui è destinatario, in quanto avente ad oggetto il suo reddito da partecipazione societaria, impedisce che un (eventuale) giudicato sull'accertamento emanato nei confronti della società possa avere effetto sulla cartella di pagamento.

Art. 31 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 23822 dell'1/10/2018

Nel contenzioso tributario, la comunicazione della data di udienza, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. n. 546 del 1992, adempie ad un'essenziale funzione di garanzia del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, sicché l'omessa comunicazione alle parti, almeno trenta giorni prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di discussione, determina la nullità della decisione comunque pronunciata.

Art. 32 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. V, ord. n. 24305 del 4/10/2018

Nel giudizio tributario di primo grado è ammissibile la prospettazione da parte del contribuente ricorrente, con memoria depositata prima dello spirare del termine di cui all'art. 32, comma 2, d.lgs. n. 546 del 1992, della questione relativa alla inesistenza o nullità della notifica dell'atto impositivo, in replica all'eccezione di inammissibilità del ricorso per mancata impugnazione nel termine di decadenza previsto formulata dall'Amministrazione, non determinando un'alterazione della causa petendi.

Art. 33 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. V, ord. n. 19579 del 24/7/2018

In tema di contenzioso tributario, la trattazione del ricorso in camera di consiglio invece che alla pubblica udienza, in presenza di un'istanza di una delle parti ai sensi dell'art. 33 del d.lgs. n. 546 del 1992, integra una nullità

processuale che, pur travolgendo la successiva sentenza per violazione del diritto di difesa, non determina, una volta dedotta e rilevata in appello, la retrocessione del giudizio in primo grado, poiché tale ipotesi non rientra tra quelle tassativamente previste dall'art. 59 del detto d.lgs. L'appello costituisce, anche nel processo tributario, un gravame generale a carattere sostitutivo che impone al giudice dell'impugnazione di pronunciarsi e decidere sul merito della controversia.

Art. 36 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 22101 dell'11/9/2018

In tema di contenzioso tributario, laddove la Commissione di secondo grado si limiti a motivare *“per relationem” alla sentenza di primo grado, prestando mera adesione ad essa, omettendo completamente l'illustrazione delle critiche mosse dall'appellante alla sentenza di primo grado, la sentenza così resa è nulla, non consentendo di valutare se la condivisione della motivazione impugnata sia stata raggiunta attraverso l'esame dei motivi adottati a sostegno del gravame ritenuto infondato.*

Art. 53 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. V ord. n. 23532 del 28/9/2018

In tema di processo tributario, laddove l'Amministrazione finanziaria si limiti a ribadire e riproporre in appello le stesse ragioni e argomentazioni poste a sostegno della legittimità del proprio operato, come già dedotto in primo grado, in quanto considerate dalla stessa idonee a sostenere la legittimità dell'avviso di accertamento annullato, è da ritenersi assolto l'onere d'impugnazione specifica previsto dall'art. 53 del d.lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, secondo il quale il ricorso in appello deve contenere *“i motivi specifici dell'impugnazione” e non già “nuovi motivi”, atteso il carattere devolutivo pieno dell'appello, che è un mezzo di impugnazione non limitato al controllo di vizi specifici della sentenza di primo grado, ma rivolto ad ottenere il riesame della causa nel merito.*

Art. 61 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 18279 dell'11/7/2018

Nel processo tributario, la comunicazione della data di udienza, ai sensi dell'art. 31 del d.lgs. n. 546 del 1992, applicabile anche ai giudizi di appello in relazione al richiamo operato dall'art. 61 del medesimo decreto, adempie ad un'essenziale funzione di garanzia del diritto di difesa e del principio del contraddittorio, sicché l'omessa comunicazione alle parti, almeno trenta giorni prima, dell'avviso di fissazione dell'udienza di

discussione, determina la nullità della decisione comunque pronunciata. (Nella specie, la S.C., in applicazione del principio, ha annullato la decisione impugnata che aveva dichiarato l'inammissibilità del gravame per omessa notifica dell'atto di appello nonostante l'errata comunicazione, stante l'invio ad un diverso indirizzo pec, della data di udienza di discussione al difensore dell'appellante).

Art. 70 d.lgs. 546/92

Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 19346 del 20/7/2018

In tema di giudizio di ottemperanza dinanzi alle commissioni tributarie, ai sensi dell'art. 70 del d.lgs. n. 546 del 1992, il potere del giudice sul comando definitivo inevaso deve essere esercitato entro i confini invalicabili dell'oggetto della controversia definita con il giudicato, atteso che non possono essere attribuiti alle parti diritti nuovi ed ulteriori rispetto a quelli riconosciuti con la sentenza da eseguire, ma solo enucleati e precisati gli obblighi scaturenti da essa, allo scopo di chiarirne il reale significato. (Nella specie, in applicazione del principio, la S.C. ha annullato la sentenza della commissione tributaria regionale emanata in sede di ottemperanza, in quanto la stessa aveva individuato limiti per la piena realizzazione del diritto del contribuente non risultanti dalla relativa decisione di accertamento).

B. ACCERTAMENTO

Art. 2 dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V ord. n. 8933 dell'11/4/2018

Anche quanto indicato nelle dichiarazioni dei redditi della persona fisica (art. 2, D.P.R. n. 600/1973) è qualificabile come presunzione di "capacità contributiva" *ex lege*. Ne consegue che è legittimo l'accertamento fondato sui predetti fattori – indice, provenienti da parametri e calcoli statistici qualificati, restando a carico del contribuente, posto nella condizione di difendersi dalla contestazione dell'esistenza di quei fattori, l'onere di dimostrare che il reddito presunto non esistente o esistente in misura inferiore.

Art. 32 dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V ord. n. 23523 del 28/9/2018

In tema di imposte sui redditi, l'art. 32 del D.P.R. 29 settembre 1973 n. 600 prevede una presunzione legale in base alla quale sia i prelevamenti, sia i versamenti operati su conti correnti bancari vanno imputati a ricavi, con la sola esclusione dei prelevamenti effettuati dal lavoratore autonomo o dal professionista, in relazione ai quali la presunzione è venuta meno per effetto della sentenza della Corte Costituzionale n. 228 del 2014. A fronte di tale presunzione, il contribuente, in mancanza di espresso divieto normativo e per il principio di libertà dei mezzi di prova, può fornire la prova contraria anche attraverso presunzioni semplici, da sottoporre comunque ad attenta verifica da parte del giudice, il quale è tenuto ad individuare analiticamente i fatti noti dai quali dedurre quelli ignoti, correlando ogni indizio, purché grave, preciso e concordante, ai movimenti bancari contestati, il cui significato deve essere apprezzato nei tempi, nell'ammontare e nel contesto complessivo, senza ricorrere ad affermazioni apodittiche, generiche, sommarie o cumulative.

Art. 33 dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V, sent. n. 20096 del 30/7/2018

L'autorizzazione del Procuratore della Repubblica all'accesso domiciliare, prescritta in materia di IVA dall'art. 52, del D.P.R. n. 633/1972 e necessaria anche in tema di imposte dirette, in virtù del richiamo contenuto nell'art. 33, del D.P.R. n. 600/1973, può essere motivata sinteticamente - specificando comunque i gravi indizi di violazioni fiscali - senza che questi possano ravvisarsi in notizie anonime, con la conseguenza che risultano inutilizzabili ai fini dell'accertamento tributario le prove reperite nel corso della perquisizione.

Art. 36 bis dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V ord. n. 21843 del 7/9/2018

In tema di accertamenti e controlli delle dichiarazioni tributarie *ex art. 36 bis del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600*, la legittimità della pretesa erariale è subordinata, alla luce dell'intervento legislativo realizzato con l'art. 1, commi 5-bis e 5-ter del D.L. 17 giugno 2005, n. 106, convertito nella legge 31 luglio 2005, n. 156, alla notificazione della cartella di pagamen-

to al contribuente entro il termine di decadenza ivi contemplati, dovendo l'ordinamento garantire l'interesse del medesimo contribuente alla conoscenza, in termini certi, della pretesa tributaria derivante dalla liquidazione delle dichiarazioni, regola applicabile anche per i giudizi pendenti alla data di entrata in vigore della detta legge di conversione n. 156 del 2005.

Art. 37 dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V ord. n. 17128 del 28/6/2018

La disciplina dell'interposizione, prevista dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di un legittimo strumento giuridico, che consenta di eludere l'applicazione del regime fiscale costituente il presupposto d'imposta: ne deriva che il fenomeno della simulazione relativa, nell'ambito della quale può ricomprendersi l'interposizione fittizia di persona, non esaurisce il campo di applicazione della norma, ben potendo attuarsi lo scopo elusivo anche mediante operazioni effettive e reali.

Art. 37 bis dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V Ord. n. 19419 del 20/7/2018

In tema di applicazione dell'art. 37 bis del D.P.R. n. 600/73, costituisce condotta abusiva l'operazione economica che abbia quale suo elemento predominante ed assorbente lo scopo di eludere il fisco, sicché il divieto di siffatte operazioni non opera qualora esse possano spiegarsi altrimenti che con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, fermo restando che incombe sull'Amministrazione finanziaria la prova sia del disegno elusivo che delle modalità di manipolazione e di alterazione degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e perseguiti solo per pervenire a quel risultato fiscale.

Art. 38 dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V ord. n. 23677 dell'1/10/2018

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'accertamento tributario standardizzato mediante applicazione dei parametri o degli studi di settore costituisce un sistema di presunzioni semplici, la cui gravità, precisione e concordanza non è "ex lege" determinata dallo scostamento del reddito dichiarato rispetto agli standards in sé considerati, ma

nasce solo in esito al contraddittorio da attivare obbligatoriamente, pena la nullità dell'accertamento, con il contribuente. In tale sede, questi ha l'onere di provare, senza limitazione di mezzi e contenuto, la sussistenza di condizioni che giustificano l'esclusione dall'area dei soggetti cui possono essere applicati gli standards o la specifica realtà dell'attività economica nel periodo di tempo in esame, mentre la motivazione dell'atto di accertamento non può esaurirsi nel rilievo dello scostamento, ma va integrata con la dimostrazione dell'applicabilità in concreto dello standard prescelto e le ragioni per le quali sono state disattese le contestazioni sollevate.

Art. 39 dPR n. 600/73

Cass. civ. Sez. V, Ord. n. 24484 del 5/10/2018,

Non può ritenersi legittimo il ricorso all'accertamento induttivo sul rilievo che in sede di verifica il contribuente non abbia esibito le scritture contabili, in quanto andate distrutte in occasione di un evento eccezionale, qualora le anzidette scritture siano state, dal contribuente medesimo, correttamente detenute in formato informatico ed integralmente esibite, previa stampa delle stesse, ai verificatori a seguito della loro richiesta. L'esibizione delle scritture contabili tenute in forma digitale ed esibite ai verificatori è, invero, equipollente alla tenuta in forma cartacea delle stesse, di talché, in ipotesi siffatte, deve escludersi la sussistenza del presupposto per procedere ad accertamento induttivo.

Art. 41 dPR n. 600/73

CTR Molise Sez. I sent. del 12/6/2018

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, nel caso di omessa dichiarazione da parte del contribuente, il potere-dovere dell'Amministrazione è disciplinato non già dall'art. 39, bensì dall'art. 41 del D.P.R. n. 600 del 1973, ai sensi del quale, sulla base dei dati e delle notizie comunque raccolti o venuti a sua conoscenza, l'Ufficio determina il reddito complessivo del contribuente medesimo; a tal fine, può utilizzare qualsiasi elemento probatorio e può fare ricorso al metodo induttivo, avvalendosi anche di presunzioni c.d. supersemplici, ossia prive dei requisiti di gravità, precisione e concordanza di cui all'art. 38, comma 3, del D.P.R. citato, le quali determinano un'inversione dell'onere della prova, ponendo a carico del contribuente la deduzione di elementi contrari intesi a dimostrare che il reddito (risultante dalla somma algebrica di costi e ricavi) non è stato prodotto o è stato prodotto in misura inferiore a quella indicata dall'Ufficio.

Art. 41 bis DPR n. 600/73Cass. civ. Sez. V ord. n. 25018 del 10/10/2018

L'accertamento parziale non costituisce un metodo di accertamento autonomo rispetto alle previsioni di cui agli artt. 38 e 39, D.P.R. n. 600 del 1973, ai fini reddituali, e artt. 54 e 55, D.P.R. n. 633 del 1972, ai fini IVA, né prevede limiti in relazione al metodo di accertamento induttivo, consentito, in linea di principio, anche in presenza di contabilità tenuta in modo regolare, quanto piuttosto una modalità procedurale che segue le stesse regole previste per gli accertamenti.

Art. 42 DPR n. 600/73Cass. civ. Sez. V sent. n. 18389 del 12/7/2018

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, l'avviso di accertamento che non riporti l'aliquota applicata, ma solo l'indicazione delle aliquote minima e massima, viola il principio di precisione e chiarezza delle indicazioni che è alla base del precepto di cui all'art. 42 del d.P.R. n. 600 del 1973, il quale richiede che sia evidenziata l'aliquota applicata su ciascun importo imponibile, al fine di porre il contribuente in grado di comprendere le modalità di applicazione dell'imposta e la ragione del suo debito, senza dover ricorrere all'ausilio di un esperto: ne deriva che l'omissione di tale indicazione determina la nullità dell'atto, ai sensi del comma 3 del detto art. 42, senza che sia consentita una valutazione di merito sull'incidenza che essa abbia avuto, in concreto, sui diritti del contribuente.

Art. 43 DPR n. 600/73Cass. civ. Sez. VI - 5 ord. n. 11620 del 14/5/2018

In tema di accertamento delle imposte, il raddoppio dei relativi termini operante nelle ipotesi di reato non è escluso dalla configurabilità di una causa di estinzione del reato medesimo come la prescrizione, né dalla intervenuta archiviazione della denuncia, non rilevando né l'esercizio dell'azione penale da parte del P.M., mediante la formulazione dell'imputazione, né la successiva emanazione di una sentenza di condanna o di assoluzione da parte del giudice penale, anche in considerazione del doppio binario tra giudizio penale e procedimento e processo tributario.

Art. 58 DPR n. 600/73Cass. civ. Sez. V ord. n. 618 del 12/1/2018

In tema di accertamento delle imposte sui redditi, la sentenza della Corte costituzionale n. 366 del 2007, che ha dichiarato l'illegittimità costituzionale degli artt. 58, commi 1 e 2, e 60, comma 1, lett. c), e) ed f), del d.P.R. n. 600 del 1973, nella parte in cui escludono l'applicazione dell'art. 142 c.p.c. in caso di notificazione dell'avviso di accertamento a soggetti residenti all'estero, iscritti all'A.I.R.E., ha

valenza retroattiva, determinando la nullità della notificazione eseguita in precedenza, senza che il rapporto giuridico possa ritenersi "esaurito" per il decorso dei termini per proporre ricorso contro l'atto di accertamento, impugnabile dal contribuente unitamente alla cartella di pagamento, facendo valere proprio il vizio della notifica dell'atto presupposto, come si desume dall'art. 19, comma 3, del d.lgs. n. 546 del 1992.

Art. 60 DPR n. 600/73Cass. civ. Sez. V ord. n. 19958 del 27/7/2018

In tema di notifica degli atti impositivi, la c.d. irreperibilità assoluta del destinatario che ne consente il compimento ai sensi dell'art. 60, lett. e), del d.P.R. n. 600 del 1973, presuppone che nel Comune, già sede del domicilio fiscale dello stesso, il contribuente non abbia più abitazione, ufficio o azienda e, quindi, manchino dati ed elementi, oggettivamente idonei, per notificare altrimenti l'atto: peraltro, il tipo di ricerche a tal fine demandato al notificatore non è indicato da alcuna norma, neppure quanto alle espressioni con le quali debba esserne documentato l'esito nella relata, purché dalla stessa se ne evinca con chiarezza l'effettivo compimento.

Art. 65 DPR n. 600/73Cass. civ. Sez. V Ord. n. 5746 del 9/3/2018

Gli atti impositivi destinati al contribuente che sia deceduto, nell'ipotesi in cui sia stata eseguita la comunicazione di cui all'art. 65, comma 2, D.P.R. n. 600 del 1973, da parte degli eredi circa le proprie generalità ed il proprio domicilio fiscale, devono essere diretti e notificati personalmente e nominativamente agli eredi nel domicilio fiscale da costoro comunicato.

In mancanza, gli atti impositivi intestati al dante causa possono essere notificati nell'ultimo domicilio dello stesso, ma agli eredi collettivamente e impersonalmente ex art. 65, comma 4, D.P.R. n. 600 del 1973, qualora l'Ufficio sia comunque a conoscenza del decesso del contribuente, non sussistendo altrimenti la giuridica possibilità di procedere alla notifica impersonale prevista dalla legge; tale notifica è efficace nei confronti degli eredi che, almeno trenta giorni prima, non abbiano effettuato la comunicazione di cui sopra.

Di talché, in presenza di una dichiarazione di successione, la quale non può validamente sostituire la suddetta comunicazione, l'Amministrazione che sia a conoscenza del decesso del contribuente, è tenuta ad effettuare la notifica nell'ultimo domicilio del defunto, indirizzandola impersonalmente e collettivamente agli eredi. (Nel caso di specie, ricorrendo la suddetta ipotesi, non può ritenersi valida ed efficace la notifica dell'atto impositivo intestato al de cuius effettuata nell'ultimo domicilio dello stesso nelle mani del coniuge e non agli eredi impersonalmente e collettivamente. Né, in ipotesi siffatte può essere validamente invocata sanatoria del vizio di notifica ex art. 156 c.p.c.).

C. STATUTO DEL CONTRIBUENTE

Art. 3 legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. V Ord. n. 14981 dell'8/6/2018

In tema di efficacia nel tempo di norme tributarie, in base all'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che ha codificato nella materia fiscale il principio generale di irretroattività delle leggi va esclusa l'applicazione retroattiva delle medesime salvo che questa sia espressamente prevista.

Art. 6 legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. III ord. n. 23163 del 27/9/2018

Qualora l'Agenzia non osservi l'obbligo di informativa verso il contribuente, volto a consentire la conoscenza agevole delle disposizioni vigenti in una data materia tributaria, al fine di renderlo edotto di ogni elemento idoneo a pregiudicare il riconoscimento del proprio credito, viola il principio di collaborazione informativa *ex art. 6 della legge n. 212 del 2000*.

Art. 7 legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. V ord. n. 25024 del 10/10/2018

L'obbligo legale di motivazione dell'avviso di accertamento di maggior valore mira a delimitare l'ambito delle ragioni adducibili dall'Ufficio nell'eventuale successiva fase contenziosa ed a consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa. È, dunque, necessario che l'avviso enunci i criteri astratti in base ai quali è stato determinato il maggior valore, salvi poi restando, in sede contenziosa, l'onere dell'Ufficio di provare gli elementi di fatto giustificativi del quantum accertato e la facoltà del contribuente di dimostrare l'infondatezza della pretesa anche in base a criteri non utilizzati dall'Ufficio.

Art. 8 legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. V ord. n. 18720 del 13/7/2018

In materia di recupero a tassazione, ai fini IRPEF, di una plusvalenza realizzata a seguito di cessione di terreno edificabile, la possibilità di operare la detrazione, dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione, dell'importo relativo all'imposta sostitutiva già versata, cioè di effettuare la compensazione tra la nuova e la precedente imposta, è stata introdotta soltanto con

l'art. 7, D.L. n. 70 del 2011, mentre in precedenza era ammesso soltanto il diritto al rimborso, il quale, pur se non esplicitamente previsto dalla legge, deriva dal principio generale del divieto di doppia imposizione. Va, peraltro, esclusa la portata retroattiva della norma in parola, in assenza di espressa previsione, o comunque l'ammissibilità della compensazione in virtù della previsione dell'art. 8 della legge n. 212 del 2000 (Statuto dei diritti del contribuente), il quale recepisce per l'obbligazione d'imposta i generali canoni del codice civile sull'estinzione per compensazione, ma al contempo prende atto dell'applicabilità del relativo istituto, secondo la normativa tributaria in vigore, solo nei casi specificamente contemplati, e rinvia gli effetti dell'innovazione a decorrere dall'anno d'imposta 2002, previa emanazione di apposita disciplina di attuazione, così confermando che l'estinzione per compensazione del debito tributario si determina allo stato della legislazione tributaria solo se espressamente stabilita.

Art. 9 legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. V ord. n. 17634 del 5/7/2018,

In materia di agevolazioni fiscali, la sospensione degli obblighi tributari prevista dal combinato disposto degli artt. 4 del d.l. n. 245 del 2002, conv., con modif., dalla l. n. 286 del 2002, e 9, comma 2, della l. n. 212 del 2000, è applicabile ai contribuenti colpiti dagli eventi calamitosi delle eruzioni dell'Etna dichiarati con D.P.C.M. 29 ottobre 2002 (e successive proroghe), anche con riferimento all'anno 2001, atteso che il D.M. 17 maggio 2005, benché includa solo la sospensione di cui al D.M. 14 novembre 2002 (e non il precedente D.M. 9 agosto 2001), deve essere oggetto di un'interpretazione costituzionalmente orientata che ne estenda l'applicazione ai versamenti sospesi nel 2001, al fine di evitare discriminazioni tra contribuenti interessati alla medesima calamità naturale, non potendo le diversificazioni di regime tributario, specie per periodi di imposta sospesi per i medesimi motivi, risolversi in un'arbitraria discriminazione.

Art. 10 legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. V ord. n. 18718 del 13/7/2018

In tema di sanzioni amministrative per violazioni di norme tributarie, il contribuente ha l'onere di allegare la ricorrenza degli elementi che giustificano l'esenzione per incertezza normativa oggettiva, che ricorre nell'ipotesi di incertezza inevitabile sul contenuto, sull'oggetto e sui destinatari della disposizione tributaria, anche all'esito del procedimento di interpretazione della stessa da parte del giudice

Art. 10 bis legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. V ord. n. 18927 del 17/7/2018

In tema di onere della prova in relazione all'impiego abusivo di una forma giuridica, esso incombe sull'Amministrazione finanziaria, la quale non potrà limitarsi ad una mera e generica affermazione, ma dovrà individuare e precisare gli aspetti e le particolarità che fanno ritenere l'operazione priva di reale contenuto economico diverso dal risparmio.

Art. 12 legge n. 212/2000

Cass. civ. Sez. V n. 23670 dell'1/10/2018

In tema di garanzie del contribuente, con riferimento al termine dilatorio previsto dall'art. 12, comma 7 della legge 27 luglio 2000 n. 212, le ragioni di urgenza idonee a giustificare la mancata osservanza del contraddittorio preventivo non possono in alcun modo essere individuate nell'imminente scadenza del termine decadenziale dell'azione accertativa.

CONVEGNI ED
ATTIVITÀ ANTI

A.N.T.I.

CONVEGNI ED ATTIVITÀ ANTI NELL'ANNO 2018

di Pietro Mastropasqua

ANTI SEZ. FVG "NOVITA' TRIBUTARIE 2018"

9 gennaio 2018 - Ente Fiera - Udine

Relatori: Dott. Roberto Lunelli, Dott.ssa Silvia Pelizzo,
Dott. Luca Lunelli, Rag. Giovanni Sgura

ANTI SEZ. PIEMONTE E VALLE D'AOSTA "IL FUNZIONAMENTO DEL PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO"

18 gennaio 2018

Salone delle Conferenze del BANCO B.P.M. S.p.a. - Torino
Relatore: Diego Conte, Massimo Romeo

ANTI SEZ. LOMBARDIA "IL WELFARE AZIENDALE: UNA OPPORTUNI- TÀ PER LAVORATORI E AZIENDE. DISCIPLINA TRIBUTARIA E GIUSLAVORISTICA A CONFRONTO"

25 gennaio 2018 - Hotel de la Ville - Milano

Relatori: Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri, Dott. Pierangelo
Paleari, Prof. Avv. Francesco Bacchini, Dott. Fabio Ghiselli,
Avv. Ilaria Campaner Pasianotto, Dott. Guido Marzorati

ANTI SEZ. LOMBARDIA Verso una Nuova Fiscalità Internazionale "COOPERAZIONE MULTILATERALE, IMPRE- SA INVISIBILE E RETI DELLA CONOSCENZA"

7 febbraio 2018 - Hotel De La Ville - Milano

Relatori: Prof. Dott. Piergiorgio Valente, Prof. Avv. Al-
berto Maria Gaffuri, Prof. Raffele Rizzardi, Prof. Luca
Bagetto, Prof. Paolo Zanenga

ANTI SEZ. LOMBARDIA PIEMONTE E VALLE D'AOSTA "LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE AI SENSI DEI D. LGS. 111,112 E 117 DEL 2017"

13 febbraio 2018 - Hotel De La Ville - Milano

Relatori: Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri, Dott. Pier
Luigi Foglia, Dott. Riccardo Pettrignani

ANTI SEZ. PIEMONTE E VALLE D'AOSTA "FISCALITÀ INTERNAZIONALE MULTILATERALE"

22 febbraio 2018 - Salone delle Conferenze
del BANCO B.P.M. S.p.a. - Torino

Relatori: Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri, Prof. Dott.
Piergiorgio Valente, Prof. Luca Bagetto

ANTI SEZ. LOMBARDIA PIEMONTE E VALLE D'AOSTA "RESPONSABILITÀ CIVILE, PENALE, AMMINISTRATIVA, TRIBUTARIA DEI PROFESSIONISTI"

3 maggio 2018 - Salone delle Conferenze del BANCO
B.P.M. Spa - P.zza San Carlo n. 196 Torino

Relatori: avv. Michela Malerba, Dott. Alfredo Robella

ANTI SEZ. VENETO "PER UN PROCESSO TRIBUTARIO IN LINEA CON L'UNIONE EUROPEA. NECESSITÀ DI TUTELA EFFETTIVA DEI DIRITTI"

4 maggio 2018 - Università di Padova - Sede di Rovigo

ANTI SEZ. LOMBARDIA Verso una nuova fiscalità internazionale - Parte IV - "DIGITALIZZAZIONE, ROBOTICA, BITCOIN IN NUOVI SPAZI E MODELLI D'IMPRESA"

10 maggio 2018 - Hotel De La Ville - Milano,
Via Hoepli n. 6

Relatori: Prof. Dott. Piergiorgio Valente, Prof. Andrea
Borroni, Prof. Paolo Zanenga, Dott. Massimo Baldi,
Prof. Daniele Trevisani

ANTI SEZ. LAZIO "RECENTI TENDENZE IN MATERIA DI ABUSO DEL DIRITTO"

15 maggio 2018

Hotel NH. Leonardo da Vinci - Via dei Gracchi n. 324 - Roma
Relatori: Mario Cicala, Carlo Romano, Valentino Tam-
burro, Pietro Selicato

ANTI SEZ. EMILIA-ROMAGNA
"NUOVO STATUTO DEL CONTRIBUENTE"

30 maggio 2018 - Emil Banca Credito Cooperativo Sala Marconi - Via Trattati Comunitari Europei '57-'07, n. 19 - Bologna

Relatori: Gianni Marongiu, Francesco Moschetti, Salvatore Muleo, Mario Martelli, Mario Spera, Roberto Lunelli, Pietro Selicato, Filippo Cicognani, Gaetano Ragucci

ANTI SEZ. LOMBARDIA
CONVEGNO "NOVITA' IN MATERIA DI FISCALITA' FINANZIARIA NAZIONALE ED ESTERA"

5 giugno 2018

Sede dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Como

Relatori: Prof.ssa Maria Cristina Pierro, Dott. Simone Trezzi, Avv. Eugenio Testoni

ANTI SEZ. PIEMONTE E VALLE D'AOSTA
"DICHIARAZIONE DELLE PERSONE FISICHE TASSAZIONE DEI REDDITI ESTERI E MONITORAGGIO FISCALE"

7 giugno 2018 - Salone delle Conferenze del BANCO B.P.M. S.p.a. - P.zza San Carlo n. 196 Torino

Relatori: Dott. Gianluca Odetto

ANTI SEZ. SICILIA OCCIDENTALE - SEMINARIO SU "LE NOVITÀ IN MATERIA DI IVA"

4 luglio 2018 - Ordine Dottori Commercialisti di Palermo - Aula Magna

Relatori: Prof. Avv. Alberto Comelli, Dott. Ernesto Gatto, Prof. Avv. Luigi Cinquemani, Avv. Isabella Catalano, Prof. Daria Coppa

ANTI SEZ. LAZIO - SEMINARIO DI STUDIO
"FISCALITÀ DIGITALE GLOBALE"

6 luglio 2018 - Università la Sapienza – Facoltà di Scienze Politiche, Sociologia, Comunicazione – Roma

Relatori: Prof. Dott. Piergiorgio Valente, Prof. Pietro Selicato

ANTI SEZ. PIEMONTE E VALLE D'AOSTA
"DATA PROTECTION - DALLE MULTINAZIONALI AL PROFESSIONISTA"

19 luglio 2018 - Salone delle Conferenze del BANCO B.P.M. S.p.a. - Torino

Relatori: Dott. Gianluca De Girolamo, Avv. Francesca Gili

ANTI SEZ. LOMBARDIA
VII CONVEGNO ANNUALE SUL TRUST
"TRUST IN MATERIA SOCIETARIA E FALLIMENTARE. APPLICAZIONI PRATICHE"

19 luglio 2018 - Sala Scalabrini - Villa Fenaroli Palace Hotel - Via Giuseppe Mazzini, 14 - 25086 Rezzato (BS)

Relatori: Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri, Prof. Avv. Alberto Lupoi, Dott. Stefano Curzio, Dott. Giammatteo Rizzonelli, Dott. Luca Magi, Prof. Giuseppe Corasaniti

ANTI SEZ. SICILIA ORIENTALE
INCONTRO DI STUDIO "PROFILI CRITICI DELLA GIUSTIZIA TRIBUTARIA"

20 Luglio 2018 - Aula delle Adunanze del Palazzo di Giustizia di Catania

Relatori: Dott. Giambattista Macrì, Dott. Benedetto Paternò Raddusa, Prof. Avv. Salvo Muscarà, Avv. Piergiorgio Finocchiaro, Avv. Giuseppa Micieli, Avv. Giacomo Casale, Avv. Paola Giuliano, Avv. Giuseppe Sapienza

ANTI SEZ. LOMBARDIA
ACCERTAMENTO TRIBUTARIO E PROFILI PENALISTICI

12 settembre 2018 - Salone "Valente" presso la Fondazione Forense di Milano

Relatori: Avv. Remo Danovi, Avv. Antonio Finelli, Dott.ssa Marcella Caradonna, Prof. Avv. Gianfranco Gaffuri, Prof. Avv. Ivo Caraccioli, Avv. Gabriele Donà, Avv. Roberto Iaia, Avv. Francesco Colaianni, Avv. Marco di Siena, Dott. Enrico Mastrogiacomo, Prof. Avv. Gaetano Ragucci

ANTI SEZ. VENETO
"PRESSIONE FISCALE - PACE FISCALE COMPLIANCE FISCALE"

28 settembre 2018 - Castello di Monselice Sala Aldo Busnardo

Relatori: Dott.ssa Tiziana Pradolini, Prof. Luciano Greco, Dott. Roberto Lunelli, Prof. Mauro Trivellin, Prof. Avv. Francesco Moschetti

ANTI SEZ. PIEMONTE
LA FATTURAZIONE ELETTRONICA

4 ottobre 2018 - Salone delle Conferenze del BANCO
B.P.M. S.p.a. - Torino

Relatori: Prof. Avv. Benedetto Santacroce, Avv. Matteo Ravera

ANTI SEZ. CAMPANIA - SEMINARIO
"PROCESSO TRIBUTARIO TELEMATICO"

19 ottobre 2018

Università degli Studi di Napoli "Federico II"
Facoltà di Giurisprudenza Aula PESSINA

Relatori: Prof. Avv. Fabrizio Amatucci, Dott.ssa Luigia
Caputo, Dott. Paolo Bevilacqua, Dott. Antonio Mero-
ne, Avv. Tullio Elefante

XXXVI Convegno Nazionale ANTI
"GLI ISTITUTI DELLA COLLABORAZIONE FI-
SCALE: STATO DI ATTUAZIONE E PROPOSTE
DI RIFORMA"

26 ottobre 2018

Palazzo della Provincia – Bari

Relatori: Prof. Avv. Antonio Uricchio, Prof. Avv. Gio-
vanni Marongiu, Prof. Avv. Giuseppe Zizzo, Dott.ssa
Anna Luigia Cazzato, Dott. Bruno Ferroni, Prof. Avv.
Gianluca Selicato, Dott. Antonio Di Geronimo, Prof.
Avv. Ivo Caraccioli

ANTI SEZ. CALABRIA
"LE GIORNATE DEL TRIBUTARISTA"

5 ottobre 2018 / 19 ottobre 2018 / 16 novembre
2018 / 30 novembre 2018 / 7 dicembre 2018 / 14
dicembre 2018 / 11 gennaio 2019 / 25 gennaio 2019 /
8 febbraio 2019 / 22 febbraio 2019 / 1 marzo 2019 /
15 marzo 2019

Sala Convegni dei Consorzi di Bonifica - Catanzaro

Relatori: Avv. Carlo Nocera, Dott. Francesco Barone,
Avv. Alessandra Kostner, Prof. Avv. Michele Mauro,
Dott. Ercole Antonio Palasciano, Prof. Francesca
Lorusso, Avv. Edoardo Ferragina, Prof. Avv. Salvatore
Muleo, Dott. Nicola Durante, Dott. Domenico Pre-
stinenzi, Dott.ssa Maria Teresa Carè, Avv. Giuseppe
Falcone, Avv. Giovanni Caridi, Prof. Dott. Umberto
Plati, Prof. Giuseppe Galla, Dott. Giuseppe Ierace,
Prof. Dott. Armando Urbano, Avv. Lorenzo Imperato,
Avv. Alessandro Palasciano

L.A.N.T.I. Associazione Nazionale Tributaristi Italiani è stata costituita il 13 giugno 1949 e, nella sua lunghissima storia, ha avuto illustri Presidenti quali: Giovanni Battista Adonnino, Ernesto D'Albergo, Epicarmo Corbino, Ignazio Manzoni, Victor Uckmar, Giuseppe De Angelis, Mario Boidi e Giovanni Marongiu. Attualmente è presieduta dal Prof. Avv. Gaetano Ragucci. L'Associazione, che ha sezioni in tutta Italia, si propone, attraverso incontri di studio, convegni e pubblicazioni, di approfondire le tematiche fiscali, sotto il profilo scientifico, ma attenta anche alle applicazioni professionali. Essa tiene, altresì, contatti con Governo e Parlamento collaborando quando richiesto allo studio e alla formazione delle leggi. L'A.N.T.I. è socia della CFE Tax Advisers Europe (Confédération Fiscale Européenne), l'unico raggruppamento Europeo di consulenti tributari che opera a livello Comunitario e nell'anno 2004 è stato presieduto dal Prof. Mario Boidi.

La CFE Tax Advisers Europe (Confédération Fiscale Européenne) è stata presieduta nell'anno 1982 dall'Avv. Salvatore Lecce, nell'anno 2004 dal Prof. Dott. Mario Boidi (Presidente Emerito dal 2017) ed è attualmente presieduta, per il biennio 2017-2018, dal Prof. Dott. Piergiorgio Valente, già confermato per il biennio 2019-2020.



SEDE LEGALE

Viale delle Milizie, 14 • 00192 Roma • Tel. 06.3215084 • Fax 06.32507485

Sito Internet: www.associazionetributaristi.it

PRESIDENZA

Piazza del Liberty, 8 • 20121 Milano • Tel 02.76021098 • Fax 02.799810

E-mail: presidenza@associazionetributaristi.it

SEGRETERIA NAZIONALE E TESORERIA NAZIONALE

Viale delle Milizie, 14 • 00192 Roma • Tel. 06.3215084 • Fax 06.32507485

E-mail: segrgenerale@associazionetributaristi.it • tesoreria@associazionetributaristi.it